DIE BESTEUERUNG VON BODENWERTSTEIGERUNGEN IM GELTENDEN RECHT UND DIE PROBLEME VON BODENWERTZUWACHSSTEUERN

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte
bei dem Fachbereich Rechtswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Herbert Weininger
Rechtsreferendar in München

1975

1974

DIE BESTEUERUNG VON BODENWERTSTEIGERUNGEN IM GELTENDEN RECHT UND DIE PROBLEME VON BODENWERTZUWACHSSTEUERN

Inaugural - Dissertation
zur
Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte
bei dem
Fachbereich Rechtswissenschaft
der
Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Herbert Weininger
Rechtsreferendar in
München

1974

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erstgutachter: Prof.Dr.iur. Reinhard Mußgnug
Zweitgutachter: Prof.Dr.iur. Hans-Jürgen Papier
Tag der mündlichen Prüfung: 24. Juni 1975

G L I E D E R U N G

Seite

A. E i n l e i t u n g 1

I. K u r z e r A b r i ß d e r B o d e n r e f o r m - g e s c h i c h t e

1. Bodenreformbewegung im ausgehenden 19. Jahrhundert
2. Die Reichszuwachssteuer 5
3. Die Baulandsteuer 6

II. D i e S i t u a t i o n d e s B o d e n m a r k t s - U r s a c h e n u n d s t ä d t e b a u l i c h e F o l g e n d e r E n t w i c k l u n g 8

B. Die Besteuerung von Bodenwertsteigerungen im geltenden Steuerrecht und mögliche Reformansätze innerhalb der bestehenden Steuerarten. 15

I. E i n h e i t s w e r t a b h ä n g i g e S t e u - e r n.

1. Grundsteuer
2. Vermögensteuer 23
3. Erbschaft - und Schenkungsteuer 25

II. S o n s t i g e S t e u e r n 28

1. Gewerbesteuer
2. Grunderwerbsteuer 29
3. Einkommensteuer 30
   a) Veräußerungsgewinne im Rahmen des Betriebsvermögens
   b) Veräußerungsgewinn im Rahmen des Privatvermögens 36
   c) Abschreibungen 38

Seite

4. Körperschaftsteuer 39

C. Vorschläge zur steuerrechtlichen Lösung der Bodenproblematik - außerverfassungsrechtliche Einzelkritik 41

I. Planungswertausgleich - -Modelle 42

1. Politische Parteien
2. Schrifttum 46
3. Sonstige Vorschläge 56

II. Die Besteuerung realisierter Wertsteigerungen 57

1. Politische Parteien
2. Schrifttum 61
3. Sonstige Stellungnahmen 62

III. Die Besteuerung auch nichtrealisierter Wertsteigerungen. 64

1. Politische Parteien

a) SPD

aa) Modell "A" der Steuerreformkommission und Modell der Kommission für Bodenrechtsreform beim Parteivorstand der SPD

bb) Modell "B" der Steuerreformkommission beim Parteivorstand der SPD 71

b) F.D.P. 73

c) CDU/CSU 74

2. Schrifttum 76

Seite

3. Sonstige Entwürfe 81

a) Bundesministerium für Städtebau und Wohnungswesen

b) Initiative der Stadt München 83

D. Die Bodenwertzuwachssteuer im geltenden Verfassungsrecht 84

I. Formelles Steuerverfassungsrecht 85

1. Steuercharakter der BWZSt

2. Kompetenzfragen 89

a) Gesetzgebungskompetenz

b) Ertragshoheit 91

c) Verwaltungshoheit 92

II. Eigentumsgarantie 94

1. Inhalt und Bedeutungswandel des Eigentums an Grund und Boden

2. Die Sozialisierungsermächtigung des Art. 15 GG 99

3. Steuergesetzgebung und Eigentumsrecht 101

a) Meinungsstand

b) Stellungnahme 103

4. Gegenstand und Umfang der Eigentumsgarantie 104

a) Eigentumsbegriff und verfassungsrechtliche Funktionen des Eigentums

b) Substanzwertgarantie einzelner Vermögenspositionen und steuerlicher Zugriff auf das Vermögen als solches 107

c) Nutzungs- und Ertragsgarantie 109

d) Nominalprinzip und Substanzwerterhaltung 111

5. Inhaltsbestimmung des Eigentums und soziale Eigentumsbindung 113

a) Besteuerung und Enteignung

b) Besteuerung als Inhaltsbestimmung des Eigentums 115

c) Steuerpolitik und Sozialstaatsverwirklichung 117

		Seite
d)	Besondere Sozialbindung von Grund und Boden	118
6.	Grenzen einer Besteuerung des Wertzuwachses durch Art. 14 GG	121
a)	Die Wesensgehaltsgarantie des Art.19 Abs.2 GG	
b)	Die Privatnützigkeit als Grenze einer BWZSt	122
aa)	Netto-Ertragsgarantie als Voraussetzung der Privatnützigkeit	123
bb)	Relativer Substanzschutz als Voraussetzung der Privatnützigkeit	124
c)	Die zumutbare Intensität als Grenze einer BWZSt	127
d)	Rechtsstaatliche Grundsätze als Schranke einer BWZSt	130
III.	Freie Berufsausübung	132
1.	Konkurrenz von Art.12 GG und Art. 14 GG bei steuerlichen Eingriffen	
2.	BWZSt und "grundstücksabhängige" Berufe	134
3.	BWZSt und "Grundstücksrentier"	135
IV.	Gleichheitssatz	139
1.	Der Begriff der Steuergerechtigkeit	
a)	allgemeine Stuergerechtigkeit	
b)	Einzelfallgerechtigkeit- Differenzierung und Pauschalierung	140
2.	Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers	142
a)	Steuerinterventionismus	
b)	Sachgesetzliche Differenzierung der Steuertatbestände	143
3.	Steuerzweck und Steuererfolg	146
E.	Zusammenfassung	148

A. Einleitung

I. Kurzer Abriß der Bodenreformgeschichte[1]

1. Bodenreformbewegung im ausgehenden 19.Jahrhundert

"Was zieht das Großkapital zur Bodenspekulation? Was veranlaßt unsere größten Banken, unablässig neue Tochtergesellschaften zu gründen zur Verwertung von Außenterrains unserer aufblühenden Industrieorte? Es ist die Erkenntnis, welche die Bodenreformer so gern zum Gemeingut des ganzen Volkes machen möchten, die hier aber zum Sondervorteil einzelner ausgenutzt wird: die Erkenntnis, daß der Wert des Bodens fortwährend steigt .... . Die Bodenspekulation wird am sichersten eingedämmt, wenn man ihre Ursachen beseitigt. Bis zu einem gewissen Grad kann das eine Steuer bewirken, die einen möglichst hohen Teil des Zuwachswertes dem einzelnen entzieht, die sogenannte Zuwachssteuer ..."

Dieses Zitat aus "Die Bodenreform" von Adolf Damaschke[2] aus dem Jahre 1916 beweist, daß die heute geführte Bodenrechtsdiskussion keineswegs neu ist und auch die zur Lösung der anstehenden Probleme vorgeschlagenen Möglichkeiten schon zu Beginn des 20. Jahrhunderts erörtert wurden.

---

1 Der Begriff Bodenreform hat in den letzten 80 Jahren vielerlei Wandlungen erfahren und wurde von verschiedenen politischen Systemen und Gruppen, je nach ihrer Orientierung verschieden verstanden. Der im folgenden zitierte DAMASCHKE verstand darunter die Ausgestaltung eines sozialen Bodenrechts, das die situationsbedingten Wertsteigerungen für die Allgemeinheit nutzbar machte. Nach dem ersten Weltkrieg verstand man unter Bodenreform die Zerschlagung von Fideikommissen und Latifundien sowie die Beseitigung von Machtpositionen, die sich aus dem Großgrundbesitz ergeben hatten. Während des Dritten Reiches verstand man darunter die Schaffung von einer Million Erbhöfen (Nr.17 des NS-Parteiprogrammes). Die Besatzungsmächte verwendeten schließlich den Begriff Bodenreform im Sinn der Zerschlagung von Großgrundbesitz.

2 DAMASCHKE S.110 f.

Als einer der theoretischen Begründer der "Bodenreformbewegung " ist der Amerikaner Henry George anzusehen, dessen Hauptwerk "Progress and Poverty"[3] weltweites Echo fand und auch die deutsche Bodenreformbewegung stark beeinflußte. Henry George ging davon aus, daß letztlich jeder Produktivitätsfortschritt auf Kosten der Arbeitserträge von der Grundrente aufgesogen werde. Unter Grundrente das auf dem Eigentum an Grund und Boden basierende Einkommen zu verstehen. Dies führe zur Kumulation riesiger Vermögen in der Hand einiger Grundbesitzer und zur Verarmung der breiten Massen. Die von der Allgemeinheit geschaffenen Wertsteigerungen kämen den einzelnen Grundeigentümern ohne eigenes Zutun, also unverdient, zugute und müßten durch eine Steuer eingezogen werden. Bemessungsgrundlage einer solchen Steuer sollte der reine Bodenwert sein.

Die theoretischen Begründer dieses Gedankens, die "unverdienten", da ohne eigenen Arbeits- und Kapitalaufwand entstandenen Wertsteigerungen müßten der Allgemeinheit in Form einer Abgabe zugeführt werden, waren die Nationalökonomen Adam Smith[4], David Ricardo[5] und John Stuart Mill[6]. Insbesondere David Ricardo entwickelte die Grunfrententheorie. Ricardos Differentialtheorie ging davon aus, daß bei einer Bevölkerungszunahme bei qualitativ verschiedenen Böden erst dann Böden zweiter Qualität bearbeitet würden, wenn der gesunkene Grenzertrag der Arbeit auf dem Boden der ersten Qualität dem Maximum des Durchschnittsertrages der Arbeit auf dem Boden zweiter Qualität gleichgeworden ist. Die Inhaber der besseren Böden beziehen dann eine Bonitätsrente. Thünen[7] modifizierte die Grundrententheorie durch die Analyse der Lagerente. Danach werfen Böden gleicher Qualität je nach Marktferne eine Differentialrente der Lage ab.

---

3 a.a.O.
4 "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations" S.309 ff.
5 "The Principles of Political Economy and Taxation" S.110 ff.
6 "Principles of Political Economy- With some of their Applications to Social Philosophy" S. 523 ff.
7 J.H.von Thünen: "Der isolierte Staat in Beziehung auf Landwirtschaft und Nationalökonomie", insbes. 1.Teil, S.227 f.; 2.Teil, 2. Abt. S. 65 ff.

Eine weitere Differenzierung ergibt sich durch die Intensitätsrente: Bei Böden gleicher Qualität und gleicher Marktnähe entsteht eine Grundrente, wenn die Bebauung so intensiv erfolgt, daß der Grenzertrag hinter dem Durchschnittsertrag der Arbeit zurückbleibt.

Beeinflußt von diesem Gedanken entwickelte sich auch in Deutschland eine Bodenreformbewegung, deren erste Vertreter Gossen[8] und Stamm[9] waren. Das Kernstück des bodenreformerischen Programms war die völlige oder teilweise Wegsteuerung der Grundrente[10], die sich auf Grund der Bevölkerungszunahme erhöhte[11].

Die Ursprünge von Wertsteigerungsabgaben auf Immobilien reichen indessen noch weiter zurück. England führte schon 1427 eine "betterment taxes" genannte Wertausgleichsabgabe ein. Frankreich entwickelte schon 1672 eine Art Planungswertausgleich, der jedoch nie zur Anwendung kam.

Einige Städte in den Vereinigten Staaten erhoben in den achtziger Jahren des vorigen Jahrhunderts Zuwachssteuern. Verschiedene Kommunen Belgiens wählten 1858 ein anderes System. Sie enteigneten vor der Erschließung die betreffenden Grundstücke und zogen den Gewinn beim Wiederverkauf an die Enteigneten ab[12].

Auf Henry George aufbauend forderte M.Flürscheim[13] die Verstaatlichung von Grund und Boden, der dann vom Staat an einzelne pachtweise vergeben werden sollte. Die Bodenreformer organisierten sich 1886 in dem Verein "Landliga" und 1888 im "Bund für Bodenbesitzreform". Als Mittel gegen die unverdiente Anhäufung von Wersteigerungen an Grund und Boden bei den Grundeigentümern wird die Kommunalisierung der Grundrente gefordert. Reformideen wurden, meist erfolglos, in Afrika und in Mexiko praktiziert. Die Nationalökonomen K.Rodbertus[14]

---

8 H.GOSSEN a.a.O. S.167 ff. fordert Vergesellschaftung des Bodens und pachtweise Vergabe.
9 A.TH. STAMM a.a.O. S.106 ff. verlangt die Konfiskation der Grundrente.
10 MILL a.a.O. S.523 ff.
11 vgl. auch FRAUENDORFER in Hwb. der Sozialwissenschaften (1964) (Bd.2, S.336 ff.)
12 BACHOUR a.a.O. S.13 f.
13 "Auf friedlichem Wege", insbes. S.170 ff.
14 "Zur Erklärung und Abhilfe der heutigen Creditnoth des Grundbesitzes" S.100 ff., 173 ff.

und A.Wagner[15] forderten vor dem Hintergrund starker Industrialisierung und damit verbundener Landflucht ebenfalls die Wegsteuerung der Grundrente. F.Oppenheimer[16] verlangte demgegenüber die Errichtung von Siedlungsgenossenschaften zur Beseitigung der "Bodensperre", die durch das Privateigentum bedingt sei. Der von Flürscheim gegründete "Bund für Bodenbesitzreform" reorganisierte sich unter der Führung A.Damaschkes 1898 und nannte sich von da ab "Bund deutscher Bodenreformer". Die Theorie Damaschkes unterschied die Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und Grund und Boden. Die Erträge der beiden ersteren seien als Lohn und Zins gerechtfertigt, da beiden die Arbeit zugrundeliege (Kapital als vorgeleistete Arbeit). Der Boden hingegen sei "natürliches Gut". Daher sei die Grundrente als Einkommen aus dem Boden nicht gerechtfertigt und müsse verstaatlicht werden[17]. Die im Gefolge der Industrialisierung Ende des 19. Jahrhunderts einsetzende Übervölkerung der Städte, die durch ein enormes Bevölkerungswachstum noch begünstigt wurde, bildete den Hintergrund für eine überproportionale Nachfrage an städtischen Grundstücken, die zu einer extremen Bodenpreissteigerung führte[18]. Auch durch diese Preisentwicklung bedingt gelang des dem "Bund Deutscher Bodenreformer" Wertzuwachssteuern durchzusetzen[19].

1894 führte Frankfurt a.M. eine kommunale Wertzuwachssteuer ein. In der deutschen Kolonie Kiautschou wurde seit 1898 eine Zuwachssteuer erhoben, die 33 1/3 % des Zuwachswertes betrug und bei Verkauf des Grundstücks zu entrichten war. 1905 führten Köln und Gelsenkirchen Zuwachssteuern ein, 1906 Dortmund und Essen. Dieser Entwicklung folgend erhoben in den Jahren danach einige hundert Orte und verschiedene Einzelstaaten, so z.B. Hessen und Lippe eine Zuwachssteuer. Im

---

15 "Grundlegung der politischen Ökonomie"
16 Hauptwerke: "Siedlungsgenossenschaft", insbes. S.417 ff. "Großgrundeigentum und soziale Frage"
17 a.a.O. S.56 ff.
18 Anschauliche Beispiele dafür bei DAMASCHKE, S.116 f.
19 Auf das Argument der unverdienten Wertsteigerung stützte sich etwa auch AEREBOE a.a.O. S.68 ff. Ebenso heute F.T. WILLEY S.357 ff.

Rahmen der Reichsfinanzreform von 1909 wurde die Einführung einer Reichszuwachssteuer propagiert.

2. Die Reichszuwachssteuer

Am 14.2.1911 wurde die Reichszuwachssteuer eingeführt[20]. Sie knüpfte an den Veräußerungsvorgang an (§ 1) und betraf alle nach 1885 entstandenen Wertsteigerungen. Als Wertzuwachs wurde die Differenz zwischen Erwerbs- und Veräußerungspreis definiert (§ 8). Dem Erwerbspreis wurden Erwerbskosten, Aufwendungen für Bauten (nicht für den laufenden Unterhalt) und Erschließungskosten hinzugerechnet. Außerdem waren nach § 16 pauschale Abschläge hinzuzurechnen. Vom Veräußerungspreis konnten die Veräußerungskosten (Maklerspesen etc.) sowie Verlustvorträge aus bis zu 15 Jahren bei einem Jahresertrag von weniger als 3 % des Erwerbspreises abgezogen werden (§ 22). Das Gesetz sah zahlreiche persönliche Befreiungen vor (§ 30): Fürst, Reich, Staaten, Gemeinden und soziale Zusammenschlüsse waren befreit. Auch zahlreiche sachliche Befreiungstatbestände waren im RZStG verankert, so etwa bei geringen Veräußerungspreisen (§ 1,Abs. 2), bei Erwerben von Todes wegen oder auf Grund einer Schenkung (§ 7). Die Progression der Reichszuwachssteuer (§ 28) bemaß sich nach der Höhe der Wertsteigerung und betraf 10 % bei Wertsteigerungen von weniger als 10 %. Der Spitzensatz war 30 % bei einer Wertsteigerung von mehr als 290 %. Die Steuerlast ermäßigte sich pro Jahr der Besitzzeit um 1 %. Das Steueraufkommen stand zu 50 % dem Reich, zu 10 % den Staaten und zu 40 % den Gemeinden oder Gemeindeverbänden zu (§ 58). Die Gemeinden konnten durch Satzung Zuschläge bis zu 100 % zu dem ihnen zustehenden Anteil erheben. Maximal durfte die Steuerlast jedoch 30 % der Wertsteigerung nicht übersteigen.
Die Erfahrungen mit der Reichszuwachsteuer waren nicht

---

20 Reichszuwachssteuergesetz in RGBl. 1911 Nr.6 S. 33-56

gerade ermutigend. Abgesehen davon, daß sie zu einem finanziellen Mißerfolg wurde wegen der zahlreichen Befreiungen, hatte sie dadurch, daß der Grundstücksverkehr belastet wurde, den Nachteil, der Immobilität des Grundstücksmarktes Vorschub zu leisten, wiewohl sie das Gegenteil, nämlich eine Angebotssteigerung auf dem Grundstückssektor bezweckte. Eine lange Besitzzeit wurde zudem durch den o.g. degressiven Steuersatz begünstigt. Dadurch wurde der Boden künstlich durch Zurückhaltung verknappt und das hohe Preisniveau erhalten. Geringe Erträge, bedingt durch hohen Verwaltungsaufwand sowie eine allgemeine Verteuerung ließen die Reichszuwachssteuer scheitern[21]. Der Krieg und die nachfolgenden politischen Wirren brachten die Reichszuwachssteuer endgültig zu Fall. Auf Landesebene fristete sie noch ein kümmerliches Dasein. In Form eines zweiprozentigen Aufschlages auf die Grunderwerbsteuer lebte sie kurioserweise bis 1957 fort[22].

3. Die Baulandsteuer

Den ersten Vorstoß nach dem zweiten Weltkrieg in Richtung auf eine abgabenrechtliche Lösung der im weiteren Sinne planungsbedingten Wertzuwächse bei 'Grundstücken machte § 10 Abs.1 S.2 BaulandbeschaffungsG[23], allerdings negativ in der Form, daß bei der Enteignungsentschädigung Werterhöhungen auf Grund von Nutzungsänderungen unberücksichtigt blieben[24]. Ein umfassender Wertausgleich, der sich

---

21 NELL-BREUNING in Hdb. d. Finanzwissenschaften S.562 von der NAHMER Finanzwissenschaft S.75 Hedtkamp Finanzwissenschaft S.244 ff.

22 StVV v.14.9.44(RGBl.1944 I,S.202),aufgehoben durch BFH BStBl.III 1957,S.206

23 v. 3.8.53 BGBl.I S.720

24 BGHZ 31, 238 hat die Verfassungsmäßigkeit des § 10 BaulBG im Hinblick auf Art.3 u. 14 GG offengelassen, das Kammergericht KG NJW 1956, S.1358 hat sie unter Hinweis auf Art. 155 Abs.III WRV bejaht. MAUNZ in DWW 1956 S.180 und FORSTHOFF Verwaltungsrecht S.325 Anm.1 lehnten sie ab.

nicht nur auf den Ausschluß von Werterhöhungen bei der Festsetzung der Enteignungsentschädigung beschränkte, sondern Abschöpfungs- und Vergütungsregelungen bei geänderter Nutzbarkeit vorsah, findet sich im Entwurf eines Baugesetzes[25] der Hauptkommission für die Baugesetzgebung beim Bundeswohnungsbauministerium[26]. Diese Vorschläge zu einem Planungswertausgleich wurden in das BBauG nicht übernommen. Stattdessen wurde die Baulandsteuer als Grundsteuer C 1960 eingeführt[27] und sollte durch erhöhte Besteuerung baureifer Grundstücke einen Angebotsdruck ausüben und dadurch preisdämpfend wirken. Nach den Vorstellungen des Beirates sollte sie auf zeitnahen Einheitswerten (EW) beruhen. Tatsächlich beruhte sie auf den EW von 1935 und erhöhte lediglich die sonst 0,5 % betragende Steuermeßzahl in progressiver Staffelung auf 2 - 3 %. Die Gemeinden erhielten außerdem das Recht, Hebesätze, vom üblichen abweichend, festzusetzen. Die zahlreichen Befreiungen: Grundstücke des Gemeinbedarfs, Industriegrundstücke, landwirtschaftliche Grundstücke sowie Grundstücke in Gebieten mit geringer Wohnsiedlungstätigkeit machten die Steuer sehr ineffektiv. Außerdem war das gesamte Bauerwartungsland ausgenommen. Nach einem erfolglosen Antrag der Opposition im Bundestag[28] sollte ein Teil der Wertsteigerungen (Differenz der doppelten EW von 1935 und neu festzusetzender Werte 1960) durch eine Steuer mit einem Meßbetrag von mindestens 25 %o abgeschöpft werden[29]. Die Verfassungsmäßigkeit der Baulandsteuer war von Anfang an in Literatur und Rechtsprechung heftig umstritten[30]. Nach dem Urteil des BFH vom 19.4.1968[31] war die Baulandsteuer verfas-

---

25 BM in Whg.bau Bd.7 S.76 ff.: 8.Teil Wertausgleich §§ 189 ff.
26 s. dazu unten Seite 46 ff.
27 § 172 BBauG v.23.6.60 (BGBl.I 1960 S.341, BStBl.I 1960, S.446) fügte in das GrStG die Vorschrift über die Grundsteuer C ein (§§ 12 a - c)
28 Niederschrift über die 114. Sitzung des BT v. 18.5.60, S.6478
29 Vgl. FN 28
30 Hinweise auf die umfangreiche Literatur in BFHE 92,S.495 ff. (499 f.)
31 BFHE 92, S.495 ff.

sungsmäßig. Durch Gesetz vom 10.6.64 wurde die Baulandsteuer mit Wirkung vom 1.1.63 aufgehoben[32]. Neben der Ineffektivität waren es auch die konjunkturellen Überhitzungserscheinungen in der Bauindustrie, die diese Steuer zu Fall brachten[33].

Außerdem hatte sie ihren Zweck, die Baulandpreise zu stabilisieren, nicht erreicht[34], da eine Vermehrung des Angebots wohl vor allem deshalb nicht eintrat, weil die Steuer nicht fühlbar eingriff.

II. Die Situation des Bodenmarkts - Ursachen und städtebauliche Folgen der Entwicklung.

Der rapide Anstieg von Grundstückspreisen in industriellen Ballungsgebieten und Verdichtungsräumen[35], den schon Damaschke um die Jahrhundertwende richtig erkannte und in seinen Ursachen teils zutreffend analysierte[36], ist auf vielerlei Ursachen zurückzuführen, auf die im einzelnen noch einzugehen sein wird. Bei der Betrachtung der Grundstückspreis--Statistiken werden im Hinblick auf Preissteigerungen zwei Gesichtspunkte augenfällig: die rechtliche Qualität und die daraus folgende Nutzbarkeit eines Grundstückes ist ein integrierender Faktor für die Bodenpreisentwicklung. Zum anderen verläuft die Bodenpreisentwicklung in den großstädtischen Verdichtungsräumen weitaus drastischer als in zentrumsfernen Kleinstädten oder auf dem Land. Die anliegenden Statistiken mögen dies veranschaulichen. Im Bundesdurchschnitt lagen 1970 die Baulandpreise um 119 % über

---

32 Aufhebung der §§ 12 a-c GrStG, BGBl.I,S.347
33 Vhdl. des BT, IV, S.2997 (1961)
34 Stat. Bundesamt Wiesbaden, S.37;Dittus S.146ff.;Pohl,BodenO S.72
35 Als Räume mit bestehender stärkerer Verdichtung von Wohn- und Arbeitstätten sind danach Gemeinden anzusehen, bei denen 1961 die Summe der Einwohner und Beschäftigten je qkm 1250 überstieg, vgl. Raumordnungsbericht 1968 der BReg.S.151
36 a.a.O. S.86 ff.

den Preisen von 1962. Die Steigerungsrate im Land Bayern betrug im Vergleichszeitraum 90 %[38]. Die Verknappung von Bauland zeigen sowohl die rückläufige Anzahl der Verkaufsfälle wie auch die rückläufige veräußerte Gesamtfläche[39]. Die Preissteigerungen gestalten sich in Dörfern und kleinen Gemeinden anders als in Städten[40], wobei die Preissteigerungsrate in den Städten größer ist[41]. Besonders augenfällig sind die Steigerungsraten für München und Umgebung mit 170 %, bzw. 165 %[42]. Zum Vergleich der Steigerungsraten mit anderen Bereichen dienen noch folgende Angaben: im Vergleichszeitraum 1962 bis 1970 stiegen die Baukosten um 40 %, die Lebenshaltungskosten um 32 %, die Industriearbeitslöhne um 87 %. Besonders rasant war die Preisentwicklung in München im Jahr 1971[43], so daß sich für den Vergleichszeitraum 1962 - - 1971 eine Gesamtsteigerung von 644 % ergibt[44]. Eine kaum weniger hektische Entwicklung machten die Baulandpreise in den Landkreisen um München mit Steigerungsraten bis zu 520 % im Vergleichszeitraum durch[45]. Die zunehmende, im Effekt auch preistreibende Verknappung zeigt der Rückgang der Verkaufsfälle in München von 517 im Jahr 1962 auf 50(!) im Jahr 1971[46]. Bezieht man als Ausgangspunkt das Jahr 1950 ein,so stiegen in München die Preise um mehr als 2000 %[47].
Was die verschiedenen"Bodenqualitäten" Bauerwartungsland, Rohbauland und baureifes Land angeht, zeigt die Statistik[48], daß Rohbauland im Durchschnitt etwa 80 % teurer war als

---

38 vgl. Anhang Statistik Nr. I a und b
39 vgl. Anhang Statistiken Nr. I und II
40 vgl. Anhang Statistik Nr. I a und b
41 abweichend aber der Bundesdurchschnitt, für den das Preisniveau für Grundstücke in Dorfgebieten zum Ausgangszeitpunkt erheblich niedriger war.
42 vgl. Anhang Statistik Nr. I a und b
43 vgl. Anhang Statistik Nr. II
44 vgl. Anhang Statistik Nr. II
45 vgl. Anhang Statistik Nr. II
46 vgl. Anhang Statistik Nr. II
47 Vogel in AZ-Kolumne v. 14.11.70, SZ v. 18.10.72 S.15. Diese Zahl ist aber insofern irreführend, als in München bis 30.10.60 ein Preisstop für unbebaute Grundstücke bestand. Der Zeitraum der Zwangsbewirtschaftung eignet sich daher für den Vergleich schlecht.
48 TIEMANN, a.a.O. S.562 ff.

Bauerwartungsland und baureife Grundstücke durchschnittlich in vergleichbaren Lagen um etwa 50 % teurer waren als Rohbauland. Einer Erhebung des Deutschen Städtetages, die die Verkaufsfälle unterschieden nach Grundstücksarten, nach dem Anteil der Marktteilnehmergruppen aufschlüsselt, ist zu entnehmen, daß der Grundstücksmarkt bei baureifen Grundstücken zu 2/3 durch private Marktteilnehmer beherrscht wird, während Kommunen und Wohnungsbaugesellschaften bei Bauerwartungsland mit 2/3 den dominierenden Anteil haben[49]. Unterschieden nach Gemeindegrößenklassen, läßt die angegebene Statistik[50] erkennen, daß die Baulandpreise entsprechend der Einwohnerzahl der betreffenden Städte ansteigen. Besonders eklatant ist die Preisentwicklung bei den Grundstücken, die eine Widmungsänderung erfahren haben. Der Deutsche Städtetag hat den Wertzuwachs, der von 1960 bis 1969 bei den Grundstückseigentümern allein durch Umwidmung von Ackerland in Bauland entstanden ist, auf ca. 50 Mrd. DM geschätzt. Die von der öffentlichen Hand in diesem Zeitraum aufgewendeten Mittel für den Wohnungsbau betrugen 41,8 Mrd. DM[51]. Das BBauG, das unter anderem eine Beruhigung auf dem Grundstücksmarkt bringen sollte, wurde diesem Ziel nicht gerecht. Die vermehrte Ausweisung von Baugebieten, die den Nachfragedruck kompensieren sollte, wurde für die Gemeinden zur unüberwindlichen Crux, da dadurch Folgelasten auf sie zukamen, die ihre Finanzkraft erschöpften. Vor dem Hintergrund dieser Preisentwicklung auf dem Grundstücksmarkt führen die Gemeinden und Städte oftmals einen erfolglosen Kampf zur Verwirklichung ihrer Aufgaben, so daß die Schere zwischen den notwendigen Investitionen und der relativen Verringerung der hierfür zur Verfügung stehenden Mittel immer breiter wird[52] und die Deckungslücken in den öffentlichen Haushalten

---

49 TIEMANN a.a.O. S. 569 f.
50 TIEMANN a.a.O. S. 570
51 TIEMANN a.a.O. S.572; Bericht der Arbeitsgruppe des BMinSt. Juni 1971, veröff. in KNIRSCH a.a.O. S. 9
52 vgl. 5. Mehrjahresinvestitionsprogramm der Stadt München 1971 - 1975 S.2; vgl. auch LENZ in "Die demokratische Gemeinde ", 1971, S. 12 f.

immer größer werden[53]. Die Finanzknappheit der Kommunen wird durch die ständig wachsenden Aufgaben verschärft. Die stark ansteigende Umweltbelastung zwingt zu immensen Leistungen. Die Verdichtung in den Ballungsgebieten nimmt infolge von Bevölkerungszunahme und anhaltender Entleerung der ländlichen Gebiete zu[54]. Bei einem Bevölkerungszuwachs von 0,5 % jährlich und einer durchschnittlichen Haushaltsgröße von drei Personen entsteht ein jährlicher Neubedarf von etwa 100.000 Wohnungen. Daneben müssen veraltete Bausubstanzen erneuert werden[55], Verkehrsanlagen, sowohl für den Individualverkehr, als auch für den Massenverkehr, erstellt werden[56]. Der Wohnraumbedarf steigt pro Einwohner durch sinkende Haushaltsgrößen und gestiegenden Lebensstandard quantitiv und qualitativ[57]. Auf dem Weg zur Freizeitgesellschaft steigt der Bedarf an Zweitwohnungen bzw. Wochenend- und Ferienhäusern[58].

Der Flugverkehr und die Energiewirtschaft erfordern vermehrt Grundstücksflächen. Die Industrie braucht infolge automatisierter Produktion ausgedehnte Flachbauten. Die Kosten der öffentlichen Körperschaften wachsen nicht nur linear mit der Bevölkerungszunahme, sondern steigen mit dem Verdichtungsgrad[59]. Soziale und kulturelle Einrichtungen müssen geschaffen werden. Der Katalog ist breit gefächert: Schulen, Krankenhäuser, Altenheime, Spiel- und Sportplätze, Theater, Büchereien, Freizeitheime, Parks und Grünanlagen müssen in ausreichender Zahl und am richtigen Ort zur Verfügung stehen. Voraussetzung aller dieser Gemeinschaftseinrichtungen ist die Bereitstellung von Grundstücken zu Preisen, die die Einrichtungen nicht von vornherein illusorisch machen. An der Grundstücksmisere

---

53 vgl. Jahreswirtschaftsbericht 1972 der BReg.a.a.O.S.3078 ff. vermehrte Personalausgaben sind aber die Hauptursache vgl. LENZ in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S.13

54 Die Bevölkerungszahl der BRD erhöhte sich von 46,7 Mio.1946 auf 60,2 Mio. 1968

55 Raumordnungsbericht 1970 der BReg.a.a.O.1340, Städtebaubericht 1969 in "Der Städtetag",S.438 ff.;UMBACH in JZ 1972,S.456 ff.

56 Die Zunahme der Kfz.(1961 5 Mio., 1968 10,8 Mio.) zwingt zum Ausbau ausreichender Verkehrsflächen.

57 durchschnittliche Haushaltsgröße 1950 2,99 Pers.,1967 2,69 P.

58 vgl. Raumordnungsbericht 1971 BayStReg. S. 105

59 im Kern der Ballungsgebiete liegt die Bevölkerungsdichte z.T. über 4000 Einwohner/qkm

sind die Gemeinden aber vielfach mitschuldig, da sie keine weitsichtige Bodenvorratspolitik betrieben haben. Planungsfehler haben zudem oft die Mißstände verschärft. Als preistreibende Baulandspekulanten treten nicht selten öffentlich geförderte Wohnungsbauunternehmen auf, die bei Bauerwartungsland marktbeherrschend sind[60].

Das freie Spiel von Angebot und Nachfrage auf dem Grundstücksmarkt hat teils zu städtebaulich unerwünschten Konsequenzen geführt. Die hohen Grundstückspreise setzen, um rentierlich zu sein, eine entsprechend hohe Nutzung voraus, was dazu führt, daß die Innenstädte zu reinen Büro- und Geschäftszentren werden[61]. Die Peripherie entwickelt sich zu jenen unorganischen Retorten-Städten, wie sie heute, im Entstehen begriffen, schon als verfehlt angesehen werden müssen[62]. Parallel läuft die ebenso unerwünschte Zersiedlung unserer begrenzten Naturflächen mit enorm flächenverschlingenden Einfamilienhäusern. Die hohen Baulandpreise haben aber auch zur Folge, daß Eigentum an Grund und Boden immer unerschwinglicher wird und auch der soziale Wohnungsbau stagniert. Als Folge der hohen Bodenpreise tritt ein Konzentrationseffekt ein, der Eigentum an Grund und Boden in der Hauptsache bei kapitalstarken Gesellschaften akkumuliert. Da Bauboden für die Städte zur Verwirklichung ihrer Aufgaben unverzichtbar ist, befinden sich die Grundstückseigentümer in einer relativen Monopolstellung. Bei der angespannten Angebotssituation kann der Grundstückseigentümer im Vertrauen auf den zu erwartenden Wertzuwachs sein Grundstück spekulativ vom Markt fernhalten und, somit angebotsverknappend, weitere Preiserhöhungen gewärtigen. Die Monopolstellung ergibt sich auch aus der relativen Unvermehrbarkeit von Grund und Boden. Der Grundstückseigentümer, dessen Grundstück zum Verkauf steht, ist relativer Monopolist, denn Standortboden ist begrenzt. Eine Straße beispielsweise kann nur mit den Anlie-

---

60 illustrative Beispiele für Spekulation in SZ v. 18.10.72 S. 15 und in "Initiative" S. 6 ff.
61 VOGEL in Stern-Kolumne v. 10.5.71
62 Die Trabanten-Stadt Neuperlach am Rand Münchens legt davon ein beredtes Zeugnis ab.

gergrundstücken erweitert werden.
Angesichts der Situation der Gemeindefinanzen wirkt das hohe Bodenpreisniveau umso prekärer, da die Gemeinden die Hauptlast der Daseinsvorsorge und Infrastruktur tragen[63] und die notwendigen Investitionen nicht mehr vornehmen können[64].
Von Monopolisierung kann jedoch insofern nicht die Rede sein, als das Eigentum an Grund und Boden nicht in der Hand nur weniger Grundeigentümer konzentriert ist[65]. Tatsächlich gibt es in der BRD 7,5 Mio. Grundeigentümer. Bezieht man die Familienangehörigen mit in die Rechnung ein, bedeutet das, daß 39 % aller Haushalte über Haus- und Grundeigentum verfügen. Von der Gesamtzahl der Grundeigentümer besitzen 94 % nur ein Haus(66).
Alle Reformen auf dem Gebiet des Bodenrechts müssen daher berücksichtigen, daß sie nicht fälschlich zu Lasten der Mehrheit von 94 % Eigenheim- und Eigentumswohnungsbesitzern gehen, die für die Mißstände auf dem Bodenmarkt am wenigsten verantwortlich zu machen sind.
Nicht zu trennen von der Situation auf dem Grundstücksmarkt ist die Frage nach dem Wohnraumbedarf. Durch den 2. Weltkrieg sind etwa 2,5 Mio. Wohnungen, d.h. ein Viertel der gesamten Bausubstanz zerstört worden[67]. Der Flüchtlingsstrom nach dem Krieg hat einen weiteren Bedarf von etwa 2 Mio. Wohnungen verursacht. 1949 bestand in der BRD daher ein Wohnungsdefizit von ungefähr 4,5 Mio. Einheiten. Von 1949 bis 1969 wurden mehr als 10 Mio. Wohnungen neu gebaut[68].
Damit ist zwar der Fehlbestand von 1949 weit ausgeglichen, aber durch einen immer noch hohen Prozentsatz veralteter, den

---

63 Die Verschuldung durch die Gemeinden geht bereits bis an die Grenze des Möglichen. 1971 wendeten die Gemeinden im Durchschnitt 28 % der Steuereinnahmen für Schuldendienste auf. Die Verschuldung der Gemeinden stieg von 29,56 Mrd. 1965 auf 52,4, Mrd. 1971.(Das entspricht einer Schuldenlast von 545 bzw. 933 DM pro Einwohner) Investitionen werden dadurch gefährdet. vgl. LENZ in "Der Städtetag" 1972, S.3 ff., SCHÄFER ebda S. 2 f.
64 vgl. Auch MÜTHLING in "Die Demokratische Gemeinde"1971,S.9f.
65 wie das u.a. BAHRDT S. 22 behauptet
66 SCHOEN in KNIRSCH S. 137, DELONGE in "Initiative",S.54
67 amtl. Begründung zum ersten Wohnungsbau-Gesetz s.MStAnz 1950, Nr. 87, S. 8
68 1949 215.000; 1964 623.000; 1969 499.000;

sozialhygienischen Bedürfnissen von heute nicht mehr genügenden Wohnungen[69] sowie durch den neu entstehenden Bedarf hat die BRD nach Schätzungen noch immer ein Wohnungsdefizit von etwa 2 Mio. Einheiten[70]. Dazu trägt auch die hohe Zuwanderung aus dem Ausland bei[71]. Weiter kommt hinzu, daß jährlich ungefähr 80.000 Einheiten durch Abbruch oder Umwidmung aus dem Bestand ausscheiden. Der Wohnungsbau wird auch infolge hoher Bodenpreise erschwert, so daß heute schon kostendeckende Mieten sozial weitgehend unerträglich sind.
Hauptziel einer Bodenreform muß deshalb immer auch die funktionsfähige, lebensgerechte Stadt sein.

Die vorliegende Arbeit will dazu beitragen, im Bereich der Steuergesetzgebung nach Abhilfe gegen diese Mißstände zu suchen.

---

69 ZINKAHN in BBauBl. 1972, S. 123
70 LAURITZEN "Städte für morgen" S. 4
71 LAURITZEN a.a.O. S. 10

B. Die Besteuerung von Bodenwertsteigerungen im geltenden Steuerrecht und mögliche Reformansätze innerhalb der bestehenden Steuerarten.

I. Einheitswertabhängige Steuern

1. Grundsteuer (GrStG[72])

Um Ansatzpunkte für Korrekturen bzw. Reformen auf steuerrechtlichem Gebiet deutlich zu machen, ist eine Betrachtung über die Einordnung von Grund und Boden in das System geltender Steuerrechtsvorschriften erforderlich.
Die Grundsteuer wird als Realsteuer[73] von den Gemeinden auf den in ihrem Gebiet liegenden Grundbesitz erhoben (§ 1 GrStG). Für die Besteuerung ist der Einheitswert[74] maßgebend, der sich aus dem Bewertungsgesetz ergibt (§§ 10 GrStG, 17 Abs. 2 BewG). Grundbesitz kann bestehen in land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§ 33 BewG), Grundvermögen (§ 68 BewG) und Betriebsgrundstücken (§ 99 BewG)[75]. Die alte, noch gültige Grundsteuer stützt sich auf die EW vom 1.1.1935[76]. Das neue BewG von 1965 geht zwar von der Hauptfeststellung 1964 aus[77], behält aber deren Einführung einem besonderen Gesetz vor[78], d.h. die Steuern, die sich auf den EW stützen, gehen nach wie vor von den Grundstückswerten 1935 aus. Die EW des Betriebsvermögens sind zwar 1940, 1946, 1948, 1953, 1957 und

---

72 GrStG i.d.F.v.10.8.51 (BGBl.S.519,berichtigt S.790),zuletzt geändert durch Gesetz v. 24.8.65 (BGBl. I S. 905)
73 § 1 EG zu den Realsteuergesetzen v.1.12.1936(RGBl.I,S.961) i.d.F. des Gesetzes v. 27.12.51 (BGBl. I S. 996)
74 Der Begriff EW wird nirgends eindeutig definiert. Dem Wortsinn nach bedeutet es einheitlicher Wert als Besteuerungsgrundlage für mehrere Steuern; vgl.RÖSSLER undTROLL a.a.O. S. 170
75 Legalverweisung in § 20 BewG i.d.F.v.10.12.1965 (BGBl.I,S.1862)
76 Das niedrige Preisniveau von 1935 wurde selbst z.Zt. der Währungsreform nicht erreicht. Mit ca.3Mrd.DM ist daher das GrSt-Aufkommen relativ niedrig. Wegen zahlreicher Befreiungsvorschriften (§§ 4GrStG, 1-23GrStDVO;26aGrStG,1-19GrStErlVO) ermangelt es der GrSt außerdem an Effizienz.
77 Art.2Abs.1 Bew-ÄndG v.13.8.65 zul.geänd.21.7.71(BGBl.IS.1157)
78 Art.3 Abs.1 BewÄndG, s. FN 77

und 1960 neu festgestellt worden. Die darin enthaltenen Betriebsgrundstücke waren jedoch weiterhin nach den EW vom 1.1.1935 veranlagt. Bei Zugrundelegung der Hauptfeststellung 1964 haben wir es mittlerweile wieder mit zehn Jahre veralteten Grundstückwerten zu tun, sofern sie, wie vorgesehen, am 1.1.1974 in Kraft treten[79]. Schon das alte BewG sah in § 21 Abs. 1 Ziff. 1 für Grundbesitz eine alle sechs Jahre neu vorzunehmende Hauptfeststellung vor, deren Verwaltungsaufwand offenbar so groß war, daß man sich erst nach Ablauf von knapp 30 Jahren wieder daran wagte. Nach Schätzungen sind etwa 10 Mio. Grundstücke neu zu bewerten[80]. Gegen die Einheitsbewertung des Grundbesitzes auf den 1.1.1964 hat sich im Anschluß an das BewÄndG 1965 eine breitgefächerte Auseinandersetzung entwickelt. Die praktische Durchführbarkeit[81], die Erklärungspflicht[82] und die Verfassungsmäßigkeit[83] wurden ebenso bestritten wie die Zulässigkeit von Rechtsbehelfen, da es für sie an einer Beschwerde fehle[84]. Zahllose Widersprüche gegen die Neubewertung kumulierten, wie die Erfahrungen von 1964 zeigten, den Verwaltungsaufwand.
Lücken der Wertzuwachserfassung ergeben sich durch die Grenzen der Wertfortschreibung in § 22 BewG. Die Grundsteuer wird nach dem Steuermeßbetrag, einem Promillesatz des EW, der sogenannten Steuermeßzahl, von den Finanzämtern veranlagt und in Höhe eines von den Gemeinden festgelegten Prozentsatzes vom Steuermeßbetrag, des sogenannten Hebesatzes, erhoben. Die Höhe der Grundsteuer bestimmt sich also nach dem EW, der Steuermeßzahl (im allgemeinen 10 %o gem. § 12 GrStG)[85] und dem gemeindlichen Hebesatz[86]. Die Hebesätze müssen für alle

---

79 Art. 1 BewÄndG v.27.7.71 (BGBl. I S.1157)
80 vgl. Conradi-Dieterich-Hauff S.52
81 vgl. WÜNDISCH in FR 1965, S. 428; ders. in FR 1967, S.132; BACHMANN in BB 1967, S.369
82 OTT in BB 1967, S.1111
83 vgl. FN 81
84 SCHOLZ in FR 1967, S.118
85 Abweichungen davon für land- und forstwirtschaftliche Betriebe § 28 GrStDVO, für Neubauten und verschiedene Gemeindegrößen § 29 GrStDVO, für unbebaute Grundstücke § 33 GrStDVO
86 § 21 Abs. 1 S.2 GrStG

land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sowie für alle sonstigen Grundstücke einheitlich sein. Jedoch kann der Hebesatz für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke von dem für die übrigen Grundstücke abweichen[87]. Alle drei Bestandteile können für sich genommen Ansatzpunkte für eine Änderung sein. Zu einer fühlbaren Erhöhung der Grundsteuer käme man also auch auf dem Wege einer Erhöhung des Steuermeßbetrages oder der gemeindlichen Hebesätze ohne den fiktiven EW anzuheben. Dies führt jedoch zu einer allgemeinen linearen Anhebung; eine beispielsweise drastische Erhöhung der Steuermeßzahl auf 10 ‰ wäre im Ergebnis das gleiche wie eine Verzehnfachung der EW, was, so einfach es verfahrensmäßig wäre, zu grotesken Verzerrungen führen würde, da die Grundstücke, situationsgebunden, in den letzten 30 Jahren sich völlig verschieden entwickelt haben. Eine allgemeine lineare, solcherart pauschalierte Anhebung verstieße gegen Art.3 Abs.1 GG[88]. Ungleichheiten in der Einheitsbewertung von 1935 würden dadurch zu potenziertem Unrecht. Ebenso ist eine Erhöhung der Hebesätze als dem letzten Glied in der "Berechnungskette"

EW - Steuermeßzahl - Hebesatz

zu beurteilen. Bei allgemeiner linearer Anhebung kuriert man wieder nur an Symptomen, ohne das Übel an der Wurzel, den irrealen EW anzufassen. Die Gemeinden haben zwar im Rahmen des § 21 GrStG als Ausfluß ihrer Finanzhoheit des Recht, die Hebesätze den gemeindlichen Verhältnissen anzupassen, aber die Festsetzung kann allenfalls nach dem Finanzbedarf, nicht nach dem Ausmaß der entstandenen Wertzuwächse, erfolgen. An sich eignet sich die als Objektsteuer ausgestaltete Grundsteuer sehr gut, auf lokale Bedürfnisse abzustellen, aber das gemeindliche Hebesatz-Gestaltungsrecht ist eingeschränkt durch das Prinzip der Steuergerechtigkeit, die sich aus dem Art.3 Abs.1 GG ergibt und muß als gebunden betrachtet werden, d.h. Hebesatzgestaltungen, die erheblich von denen vergleich-

---

87 § 21 Abs.2 GrStG
88 zum Art.3 GG ausführlich unten S.117 ff.

barer Gemeinden abweichen[89], wären im Hinblick auf Art. 3 GG bedenklich. Sofern keine besonderen sachlichen Differenzierungsgründe vorliegen, wäre daher ein um 100 % höherer Hebesatz bereits nicht mehr vertretbar.

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist Steuergegenstand der gesamte Betrieb, für den ein EW festgestellt wird (§§ 33, 36, 37, BewG 1965). Dieser bestimmt sich, losgelöst vom Verkehrswert, nach dem Ertragswert. Der Ertragswert bestimmt sich nach ortsüblichen Vergleichszahlen (§§ 38, 39, BewG 1965), wobei verschiedene Ab- und Zuschläge gemacht werden (§§ 41-45 BewG 1965). Der Verkehrswert der landwirtschaftlichen Grundstücke liegt heute durchweg über den landwirtschaftlichen Ertragswerten, was sich aus zunehmender Beliebtheit landwirtschaftlichen Grundbesitzes ergibt. Berufsfremde Interessenten kaufen, häufig im Hinblick auf eine langfristige Wertsteigerung infolge von Bebaubarkeit, landwirtschaftlichen Grundbesitz.

Der Ertragswert selbst ist infolge des Vergleichsverfahrens ebenso pauschalisiert ohne Rücksicht auf die konkreten Ertragsverhältnisse und liegt daher meist zu niedrig. Der EW ergibt sich aus dem derart errechneten Reinertrag (§ 36 Abs. 2 BewG), multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor 18 (§ 36 Abs. 2 S. 3 BewG). Auch der Kapitalisierungsfaktor ist fingiert und trägt dazu bei, die EW nach unten zu verfälschen. Durch die Ertragswertberechnung nach Vergleichsbetrieben, die an die Hektarerträge eines fiktiven Reichsspitzenbetriebes (§§ 34, 37, 38 BewG) gekoppelt ist (unbeschadet von anders bewerteten Sonderkulturen) rekurriert das Verfahren also auf fiktive landwirtschaftliche Jahreserträge von 1935 ohne Rücksicht auf Fortschritte einer technisierten Landwirtschaft. Unberücksichtigt bleiben dabei überdies Geldwertveränderungen und Preisänderungen für landwirtschaftliche Produkte, ganz abgesehen von Baulanderwartungswerten in den großstädtischen Randberei-

---

89 Unter vergleichbaren Gemeinden sollen hier solche verstanden werden, die einander in der Gesamtstruktur, d.h. insbesondere hinsichtlich der Einwohnerzahl, dem Grad der Industrialisierung, also hinsichtlich der Einnahmequellen einerseits und den Finanzbedürfnissen andererseits, ähneln.

chen.
Grundvermögen[90] wird, je nachdem, ob es sich um bebaute oder unbebaute Grundstücke handelt, verschieden bewertet. Bebaute Grundstücke werden nach § 52 BewG a.F. i.V. mit §§ 32, 34, 36 BewDVO[91] nach einem vervielfältigten Jahresertrag berechnet. Ausgenommen davon sind Geschäftsgrundstücke und Einfamilienhäuser nach §§ 32, 33 BewDVO, die gleich unbebauten Grundstücken mit dem gemeinen Wert[92] zu bewerten sind (§§ 33 Abs.2 BewDVO, §§ 52, 10 BewG). Nach den Vorschriften des BewG 1965 werden bebaute Grundstücke nach dem Ertragswertverfahren (§§ 76, 78 - 82 BewG 1965) bzw. ausnahmsweise (§76 Abs. 2 und 3 BewG 1965) nach dem Sachwertverfahren (§§ 83 - 90 Bew G 1965) bewertet, wobei auch der Sachwert kein eigener Wertmaßstab ist, sondern lediglich eine Methode zur Ermittlung des gemeinen Wertes. Der Ausgangswert ist durch eine Wertzahl an den gemeinen Wert anzugleichen (§§ 83 S.2 i.V. mit 90 Abs. 1 BewG 1965). Für die Ertragswertberechnung ist das Jahr 1935 maßgeblich (§ 34 Abs. 1 BewDVO). Die unbebauten Grundstücke werden mit dem gemeinen Wert bewertet (§§ 53, 10 BewG a.F.). Als Grundlage dafür dienen Richtwerte, die aus den Kaufpreisen der Jahre 1963/64 abgeleitet sind. Daß sowohl die nach dem Ertragswertverfahren berechneten Werte, als auch die Verkehrswerte 1963/64 mit den tatsächlichen Verhältnissen nichts mehr gemein haben, dazu bedarf es keines weiteren Beleges mehr. Da, wie erörtert, eine fühlbare Veränderung der Steuermeßzahlen bzw. Hebesätze allein nicht in Frage kommt, bleibt das Problem bestehen, die EW neu festzusetzen, was den Vorteil hätte, daß diese zeitangepaßten Werte nicht nur die Grundsteuer, sondern auch die anderen, von den Werten des BewG ausgehenden Steuern effizienter machen könnte. Zeitnah bewertet,

---

90 legal definiert in § 50 BewG a.F. bzw. § 68 BewG n.F.
91 BewDVO v. 2.2.35 zuletzt geändert 21.12.67 (BGBl.1967 I S.1254)
92 gemeiner Wert ist nach der Legaldefinition des § 9 Abs. 2 BewG 1965 der übliche Verkaufspreis, wobei ungewöhnliche oder persönliche Faktoren außer Betracht bleiben. Varianten des gemeinen Wertes sind: Kurswert (§ 11 Abs.1 BewG), Rücknahmepreis (§ 11 Abs.4 BewG), Nennwert bzw. Rückkaufwert (§ 12 Abs. 1 bzw. § 12 Abs. 4 BewG).

könnte die Grundsteuer einen Teil der Wertzuwächse, allerdings immer mit einer Verzögerung, die sich durch die Bewertungsstichtage ergibt, abschöpfen. Darüberhinaus wäre diese im Ergebnis stark erhöhte Steuer für die Kommunen zur Erfüllung ihrer Aufgaben eine sehr wirkungsvolle Steuer[93] und könnte nach ihrer objektsteuerlichen Gestaltung den kommunalen Verhältnissen gut Rechnung tragen[94]. Ihrem Charakter nach sind Objektsteuern allerdings ungerechter als Subjektsteuern, da sie naturgemäß den Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit vermissen lassen. Die Bewertung könnte dadurch effektiviert werden, daß für landwirtschaftliche Grundstücke pauschalierte Mindestertragswerte und Pauschalen für kleine Betriebe eingeführt würden.

Bei pauschalierten Mindestertragswerten muß aber in Kauf genommen werden, daß diese Werte, um Härten zu vermeiden, niedriger gewählt werden müssen, als es den tatsächlichen Wertverhältnissen entspräche. Die Bewertung von Grundvermögen, aufgegliedert nach Grundstücken und Gebäuden, könnte nach einem vereinfachten Sachwertverfahren erfolgen. Was den reinen Grundstückswert angeht, könnte an die Werte der bestehenden Richtwertkarteien (§ 143 Abs. 3 BBauG) angeknüpft werden. Für den Gebäudewert wäre vom Zeitwert, d.h. einem tatsächlichen oder fiktiven Herstellungswert, abzüglich der Abschreibungen, auszugehen. Da das Sachwertverfahren auf in der Regel gleichbleibende, meßbare Größen abstellt, würde es sich auch besser für die elektronische Datenverarbeitung eignen. Eine getrennte Bewertung von Grundstück und Gebäude könnte auch verschiedene Steuersätze, die bodenpolitisch erwünscht sein könnten, zulassen[95]. Eine andere Möglichkeit, Wertsteigerungen auf grundsteuerlicher Basis besser abzuschöpfen, wäre die Fortschreibung von Verkehrswerten bei Wertänderungen ab einer gewissen Schwelle[96],

---

93 Nach Wirksamwerden der neuen EW haben die Gemeinden mit einer Aufkommenssteigerung um etwa 800 Mio. DM zu rechnen, was angesichts der Nettoverschuldung der Gemeinden s. FN 63 die Lage nicht grundlegend verbessern wird. Vgl. SZ v.27.2.73 S.23, v. 1.4.73 S. 25, MStAnz v. 16.2.73 S.3

94 BFinMin. Gutachten Gemeindesteuern S. 24

95 vgl. KOSCHNICK- Kommission S.52

96 § 22 BewG a.F. liefert einen Anhaltspunkt für relevante Wertverschiebungen. Die dort angegebenen Grenzen sind jedoch zu hoch.

die zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten durch den Steuerpflichtigen erfolgen müßte, da sonst in der Konsequenz alle Grundstücke jedes Jahr neu bewertet werden müßten. Ergäbe die neue Hauptfeststellung eine überhöhte Einschätzung durch den Steuerpflichtigen, könnte die zuviel gezahlte Grundsteuer vergütet werden. Der Überschuß ergäbe sich als Differenz zwischen dem festgestellten und dem fortgeschriebenen Wert. Der gezahlte Mehrbetrag könnte dabei, jahrweise gestückelt oder durch einen pauschalierten Mittelwert verzinst werden[97]. Umgekehrt könnte man bei zu niedrig fortgeschriebenen Verkehrswerten die Differenz nacherheben. Das erscheint problemlos, da bei der Grundsteuer der Progressionseffekt nicht eintritt. Einerseits stünden solche, der wirtschaftlichen Entwicklung angepaßten Verkehrswerte in enger Funktion zu den wirtschaftlichen und konjunkturellen Gegebenheiten, andererseits wiesen diese Werte einen engen Bezug zu den örtlichen Entwicklungen auf[98].
Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke scheiden aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen nach § 51 Abs.2 BewG a.F. (§ 69 Bew G 1965) aus und werden dem Grundvermögen zugerechnet, sobald eine anderweitige Grundstücksnutzung in absehbarer Zeit anzunehmen ist. Die überlasteten Finanzämter nehmen Neuveranlagungen oft viel zu spät vor, so daß die Grundstücke noch als landwirtschaftlicher Grund bewertet werden, obwohl längst die rechtliche Qualität durch Bebauungs - bzw. Flächennutzungspläne geändert ist[99].

Für die Umbewertung aber wird wiederum der Wert 1935 fingiert, so daß auch sie den heutigen Wertverhältnissen nicht mehr

---

97 Beispiel: Wert zum Feststellungszeitpunkt 1 100, zum Feststellungszeitpunkt 2 200. Zeitraum dazwischen 5 Jahre. Der StPfl. veranlagt sich zum Zeitpunkt 2 mit Wert 300. Der Mehrwert könnte dann jahrweise gestückelt verzinst werden (Jahr 1 Zins aus 20, 2 aus 40 usf.) oder man nimmt den Zins aus dem arithmetischen Mittel. In diesem Fall würde der Mehrwert 60 fünf Jahre verzinst werden, was verwaltungstechnisch einfacher wäre.
98 BFin Min. Gutachten - Gemeindesteuern S. 24 f.
99 POHL in Bodenordnung S. 63

enspricht. Dabei ist nach § 69 Abs. 2 BewG 1965 erforderlich, daß die betreffenden Grundstücke mit großer Wahrscheinlichkeit eine andere Nutzung erfahren, d.h. eine Umbewertung kann praktisch nur vorgenommen werden, sofern es sich um erschlossene, im Bebauungsplan als Bauland ausgewiesene Grundstücke handelt. Damit wird das gesamte Bauerwartungsland wiederum von der Neubewertung ausgeschlossen.
Bodenordnungspolitisch gesehen ist also auch die Grundsteuer, die sich auf die Vorschriften des neuen BewG stützt, nicht geeignet, den Grundstücksmarkt aufzulockern. Die geringfügige Belastung verringert im Gegenteil das Angebot.

2. Vermögensteuer (VStG[100])

Für die Veranlagung zur Vermögensteuer ist das Grundvermögen nach § 4 Abs.1 VStG i.V. mit §§ 73 Abs.3, 18 Abs.1, 20, 21 BewG mit dem EW, der sich aus den Vorschriften BewG ergibt, anzusetzen, d.h. auch in die Vermögensteuer finden die unrealistischen EW vom 1.1.1935 Eingang. Der Steuersatz beträgt nominal 1 % des steuerpflichtigen Vermögens (§ 8 VStG). Effektiv ist durch die Abzugsfähigkeit der VSt als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer nach § 10 Abs. 1 Ziff. 5 EStG die Belastung erheblich geringer als der Steuersatz angibt. Je nach dem Verhältnis von Einkommen und Vermögen schwankt die Belastung und ist infolge des progressiven Tarifs der Einkommensteuer umso niedriger, je höher das Einkommen des Steuerpflichtigen ist. Juristische Personen werden durch die Vermögensteuer stärker belastet, da im Rahmen der Körperschaftsteuer die gezahlte Vermögensteuer nicht absetzbar ist. Dadurch ergibt sich ein gewisser Ausgleich für die Nichtheranziehung zur Erbschaftsteuer. Angesichts der Freibetragsregelung des § 5 VStG ergibt sich in den meisten Fällen, in denen kleinerer familiärer Grundbesitz vorhanden ist, kein oder nur ein geringes steuerpflichtiges Vermögen[101]. Selbst bei fortgeschriebenen EW ergeben sich nach § 22 BewG Lücken, bei denen Wertzuwächse nicht erfaßt werden. Eine VSt-Hauptveranlagung findet zwar nach § 12 VStG periodisch alle drei Jahre statt, was aber im Hinblick auf die eingefrorenen Bewertungskategorien keine Änderung des steuerpflichtigen Vermögens bringt. Lediglich Änderungen der Vermögenssubstanz werden durch die zum Stichtag erfolgende Bestandsaufnahme erfaßt, nicht aber der in der Substanz unveränderte, in der Wertschätzung jedoch erheblich

---

100 VStG i.d.F.v. 10.6.54 (BGBl. I S. 137, BStBl. I S. 296, berichtigt S. 417) zul. geändert 23.12.70 (BGBl.I S. 1856)

101 Bei einer vierköpfigen Familie sind 80.000 DM vermögensteuerfrei (§ 5 Abs.1 Ziff.1-3 VStG), was nach den EW von 1935 einem sehr beachtlichen Grundbesitz entspricht. Bei einem Grundstück mit 100.000 DM EW ergibt sich als VSt. nach Abzug der Freibeträge 1 % aus DM 20.000 = DM 200. Vom Aufkommen her ist die VSt. mit 1,5 % des Gesamtaufkommens unbedeutend.

gestiegene Grundbesitz[102]. Eine Minderung des vermögensteuerpflichtigen Vermögens ergibt sich zudem dadurch, daß Belastungen des Grundstücks, also Hypotheken oder Grundschulden, mit ihrem jeweiligen Valutastand abzugsfähig sind. Da die Beleihungen durch Banken oder Bausparkassen aber nach Verkehrswerten des Grundstücks vorgenommen werden, erscheint das Grundstück vermögensteuerlich überschuldet, d.h. die Differenz aus EW und Schuldenstand ist negativ.
Wie schon bei der Betrachtung der Grundsteuer bleibt festzuhalten, daß bei realen Verkehrswerten die Wertsteigerung eines Grundstücks in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt würde und damit in vollem Unfang vermögensteuerlich erfaßt würden. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs.1 Nr. 2a VStG) kommen nicht in den Genuß der Freibetragsregelung, im Gegenteil wird bei ihnen (§ 6 Abs.1 Ziff.1 und 2 VStG) ein Mindestvermögen von DM 50.000 bei der AG, DM 20.000 bei der GmbH als Bemessungsgrundlage unterstellt, was gar nicht den tatsächlichen Gegebenheiten zu entsprechen braucht (§§ 7 Ziff. 1b, 6 Abs.1 Ziff.1 VStG). Erhebliche Befreiungen bringen es mit sich, daß der Wertzuwachs an Grundstücken der öffentlichen Hand und öffentlich-rechtlicher Körperschaften vermögensteuerlich nicht erfaßt wird[103]. Innerhalb der in § 13 vorgesehenen Grenzen findet eine auf geänderten Vermögensverhältnissen beruhende Neuveranlagung nicht statt.[103 a]

---

102 vgl. ZINK/LIEDSCHULTE in StuW 1971, S. 48 f.
103 Katalog der §§ 3 VStG, 81 StbfG
103a zu den grotesken Verzerrungen der Steuerbelastung bei Grundbesitz und sonstigem Vermögen s. unten S. 26 insbes.FN 111

3. Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStG[104])

Die aperiodisch anfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer[105], die an einen Erwerb von Todes wegen bzw. an eine Schenkung anknüpft (§ 1 Abs.1 Ziff.1 bzw. 2 ErbStG) und mit dem Tod des Erblassers (§ 14 Abs.1 Ziff.1 ErbStG) bzw. mit der Zuwendung (§ 14 Abs.1 Ziff.2 ErbStG) anfällt, bezieht ihre Wertermittlung gleichfalls aus dem BewG (§ 17 Abs.2 BewG 1965). Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsgrundstücke sind nach § 23 Abs.2 ErbStG mit dem EW, der sich aus dem BewG ergibt, anzusetzen. Die Freibeträge sind je nach Steuerklasse, d.h. Stellung des Erwerbers zum Erblasser verschieden hoch. Das Erbe des Ehegatten bleibt bis zu DM 250.000 steuerfrei, sofern Kinder aus der Ehe mit dem Erblasser leben (§ 16 Abs.1 Ziff.1 ErbStG). Kinder haben als Angehörige der Steuerklasse I (§ 10 ErbStG) einen Freibetrag von DM 30.000. Der Steuersatz ist je nach Steuerklasse und Höhe der Zuwendung doppelt progressiv[106]. Da in die Steuerbemessungsgrundlage Wertansätze eingehen, die auf den ungewöhnlichen Wertverhältnissen von 1935 beruhen, bleiben sehr viele Grundstücksschenkungen bzw. Erbschaften steuerfrei, zumal Hypotheken und Grundschulden vom steuerpflichtigen EW abgezogen werden können und, wie festgestellt, die Beleihungswerte sich an Verkehrswerten ausrichten[107]. Da der Zeitwert der Grundstücke nicht berücksichtigt wird bei der Bewertung, bleibt die Wirkung der Erbschaftsteuer sehr beschränkt und die Tarife sind in vielen Fällen eine Fiktion[108].

---

104 ErbStG v. 22.8.1925 i.d.F. v. 12.2.1969 (BGBl. I S. 105) und des StÄndG v. 23.12.1970 (BGBl. I S. 1856)

105 vom Steueraufkommen her mit 524 Mio.DM keine besonders effektive Steuer

106 in Steuerklasse I von 2 % - 15 % (ab 10 Mio.DM)
in Steuerklasse V von 14 % (unter 10.000 DM) bis 60 % (ab 10 Mio.DM)

107 Eine beliebte Variante Schenkungsteuer zu sparen, ist die Schenkung eines Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt. Hierbei wird der kapitalisierte Nießbrauch (1/18 x Kap.faktor) als Belastung vom EW abgezogen. Ähnlich bei Leibrenten und sonstigen lfd. Lasten, vgl. dazu EBELING in DStR 72, S.4 ff.

108 vgl. KISKER S. 116, 119

Selbst wenn die Bedingungen für eine Wertfortschreibung erfüllt sind (§§ 23 Abs.4 ErbStG, 22 BewG a.F.), erfolgt zwar eine Neufeststellung zum Stichtag der Entstehung der Steuerschuld, die sich aber wiederum auf die Wertvorstellungen von 1935 stützt. Grundbesitz, an dem ein öffentliches Interesse besteht, geht gem. § 23 Abs.7 ErbStG nur mit 40 % des Wertes in die Bemessungsgrundlage ein. Außerdem ermäßigt sich die Steuerlast bei Mehrfacherwerb um 25 % bzw. 50 % (§ 21 ErbStG). Die unterschiedliche Bewertung von Grundstücken (§§ 23 Abs.2 ErbStG, 19 - 21 BewG 1965) und anderen Vermögensgegenständen (§§ 23 Abs.1 ErbStG, 9 Abs.1 BewG 1965), die mit dem Verkehrswert anzusetzen sind, hat die Rechtsprechung mehrfach für verfassungsrechtlich bedenklich im Hinblick auf Art. 3 GG angesehen[109]. Dabei geht der BFH davon aus, daß eine unterschiedliche Besteuerung von Grundstückserwerben einerseits und Erwerben anderer Vermögenswerte andererseits nicht schlechthin ausgeschlossen ist. Eine Bewertung von Aktien nach dem Aktienkurs und von Grundstücken nach dem EW verstoße nicht grundsätzlich gegen den Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG[110], aber die immer augenfälliger werdende Bewertungsdifferenz zwischen den verschiedenen Vermögensobjekten könne zu einer anderen Auffassung führen. Begründbar ist diese Ansicht damit, daß der Erwerber eines Grundstücks, der nach dem EW Erbschaft- oder Schenkungsteuer bezahlt, sofort das Grundstück zum verkehrsüblichen Preis weiterveräußern kann. Damit bleibt die echte Bereicherung, die steuerlich erfaßt werden soll, außer Ansatz. Ohne dieses Privileg bleibt der Erbe von Aktien oder Bargeld, die einen Nominalwert haben. Ihn trifft die volle Steuer[111]. Eine Umgehung i.S. des § 6 StAnpG[112] liegt auch dann nicht vor, wenn zwischen Schenker und Beschenktem von vornherein Einigkeit über den alsbaldigen Verkauf des

---

109 BFH BStBl.1970 II S. 121; 1971 II S. 269; 1972 II S.16 BFHE 97, S. 317

110 diese Ansicht basiert allerdings auf etwas älteren Entscheidungen BFH BStBl. 1965 III S. 574; 1966 III, S. 360

111 Beispiel: Es erbt ein Kind DM 150.000 in bar. Zu zahlende ErbSt nach Abzug des Freibetr. 5 % aus DM 120.000 = DM 6000. Ders. erbt ein Grundstück Verkehrswert DM 150.000, EW 30000 zu zahlende ErbSt.: keine

112 StAnpG v. 16.10.34 (RGBl. I S. 925) zul.geänd.8.9.72(BGBl.I S. 171)

Grundstücks bestand[113]. Das krasse Bewertungsmißverhältnis zwischen Grundbesitz und anderen Vermögensarten wird deutlich, wenn man sich vergegenwärtigt, daß die für die Besteuerung maßgeblichen EW je nach Grundstücksart etwa 10 % bis höchstens 30 % der jeweiligen Verkehrswerte betragen. Selbst wenn man in Rechnung stellt, daß die verschiedenen Vermögensarten je nach Fungibilität, Zeitdauer der Kapitalbindung und Verzinsung eine unterschiedliche Bewertung rechtfertigen, so lassen sich solch schwerwiegende Bewertungsverzerrungen nicht mit dem Gleichheitssatz in Einklang bringen[114]. Trotz aller Verschiedenheiten wird das Grundvermögen unverhältnismäßig privilegiert.

Eine gleichmäßige Besteuerung könnte auf zwei Wegen herbeigeführt werden: entweder man senkt den Umfang der Steuerpflicht für die benachteiligte Gruppe des § 23 Abs.1 ErbStG[115], deren Vermögen nach dem Verkehrswert bewertet wird oder, was besser wäre, man gleicht in der Bewertung den Grundbesitz (§ 23 Abs.2-4 ErbStG) zeitentsprechend den Verkehrswerten des § 23 Abs.1 ErbStG an, womit § 23 ErbStG unverändert Bestand haben könnte.

Sollte das BVerfG die unterschiedliche Bewertung in § 21 Abs.1 ErbStG und § 21 Abs.2-4 ErbStG mit dem Gleichheitssatz für unvereinbar erklären, hätte das auch Auswirkungen auf die Vermögensteuer[116].

---

113 konsequenterweise nimmt die Rspr. bei sog. mittelbaren Schenkungen, d.h. bei Schenkungen zum Ankauf von Immobilien als schenkungsteuerpflichtigen Wert den EW des Grundstücks an. (vgl. BFH BStBl.1959 III S.417)

114 Kleeberg in BB 1973, S.1225 ff. stellt einen umfassenden Steuerbelastungsvergleich für die verschiedenen Vermögensarten auf und kommt zu dem Ergebnis, Grundbesitz sei nicht unverhältnismäßig privilegiert.

115 so der Vorschlag KAPP in FR 1971, S.306 und FR 1972,S.78 wonach § 23 Abs.1 ErbStG in der Form zu ergänzen sei, daß sich für Steuerschulden, die vor dem 1.1.1974 entstanden sind, der sich ergebende Wert um 75 % zu verringern sei.

116 vgl. dazu OFFERHAUS in NJW 1971, S.1727

II. Sonstige Steuern

1. Gewerbesteuer (GewStG[117])

Als Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer dienen nach § 6 Abs.1 GewSt der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital[118]. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken werden, wie noch zu erörtern sein wird, nach §§2Abs.3 Ziff.2, 16 EStG der Einkommensteuer unterworfen, unterliegen aber der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag nicht, da diese Gewinne zwar einkommensteuerlich als gewerbliche Einkünfte anzusehen sind, aber nicht mit einem bestehenden Gewerbebetrieb zusammenhängen und somit bei der Ermittlung des Gewerbeertrages außer Betracht bleiben[119]. Insoweit findet der Wertzuwachs bei der Veräußerung betrieblicher Grundstücke keinen Eingang in die Gewerbeertragsteuer. In begrenztem Umfang bestimmen die Wertmaßstäbe des BewG auch den Gewerbeertrag[120]. Bedeutsamer im Hinblick auf die Bewertungskategorien des BewG ist aber die Gewerbekapitalsteuer[121]. Sie basiert auf dem Gewerbekapital, das sich aus dem EW des Gewerbebetriebes ergibt[122]. Das zu versteuernde Gewerbekapital wird um die Summe der EW, mit denen die Betriebsgrundstücke im EW. des Gewerbebetriebs enthalten sind, gekürzt[123]. Damit soll eine doppelte realsteuerliche Belastung durch die Grund- und Gewerbesteuer vermieden werden, wobei die Grundsteuer Vorrang hat[124]. Die Kürzung um den vollen EW erfolgt ohne Rücksicht auf eine etwaige hypothekarische Belastung, da diese in der Regel als Dauerschuld hinzugerechnet wird (§ 8 GewStG). Geänderte EW für Grundstücke bestimmen aber mittelbar auch die Höhe des zu versteuernden Gewerbekapitals.

---

117 GewStG i.d.F.v. 20.10.1969 (BGBl.I, S.2021), zuletzt geändert 8.9.1972 (BGBl. I, S.1713)
118 bei der Betrachtung unberücksichtigt bleiben kann die Lohnsummensteuer s.§ 6 Abs.2 GewStG
119 SCHROPP-MAURER-KRUMM Anm. 147 a; § 7 GewStG
120 vom Gewerbegewinn werden 3 % des EW des betrieblichen Grundbesitzes abgezogen. (§§ 9 Ziff.1 GewStG, 20 21 GewStDVO, letztere i.d.F.v. 22.10.1969 BGBl. I S.2037)
121 § 12 GewStG
122 §§ 12 Abs.1 GewStG, 95 ff., 109 Abs.1, 10 BewG 1965
123 § 12 Abs.3 Ziff.1 GewStG
124 SCHROPP-MAURER-KRUMM a.a.O.

2. Grunderwerbsteuer (GrEStG[125])

Die als Verkehrsteuer[126] ausgestaltete Grunderwerbsteuer knüpft an bestimmte Erwerbsvorgänge (§ 1 GrEStG), zumeist Kauf und Übereignung, an. Ihre Berechtigung ist heute in der Diskussion stark umstritten[127]. Die Besteuerungsgrundlage ist hier der Verkehrswert (§§ 10, 11 Abs.1 Ziff.1 GrEStG), der sich, verwaltungstechnisch einfach, aus der Kaufvertragsurkunde ergibt. Die Notare sind anzeigepflichtig gegenüber den Finanzämtern[128]. Die Praxis erweist hier indessen häufig, daß die Parteien nach außen hin einen zu niedrigen Kaufpreis vereinbaren, um der spürbaren 7 %igen Belastung zu entgehen. Steuerschuldner sind nach § 15 Ziff.1 GrEStG jedoch stets auf den Erwerber in voller Höhe abgewälzt. Kritisch zu beurteilen ist die Wirksamkeit der GrESt vor allem auch deshalb, weil nach Schätzungen[129] rund 80 % aller Erwerbsvorgänge von den Befreiungstatbeständen umfaßt werden. Befreit sind zum Beispiel in aller Regel der Ersterwerb von Eigentumswohnungen und Eigenheimen wie auch Erwerbsvorgänge im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus, der Flurbereinigung und Umlegung, des § 77 StbfG sowie der Förderung der Agrar- und Industriestruktur. Soweit die GrESt die Erwerbsvorgänge betrifft, fördert sie die Immobilität des Grundstücksmarktes, da sie für den Käufer eine weitere Hürde darstellt. Weniger wichtig ist die Folge der Beschränkung

---

125 v. 29.3.1940 (RGBl. I S. 585). Durch die neue Gesetzgebungskompetenzverteilung aufgrund des GG unterliegt die GrESt der Länderkompetenz. In Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG war sie ausdrücklich unter den Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis aufgeführt, was aber auf ein Redaktionsversehen zurückzuführen ist. "Insbesondere" im Art.105 Abs.2 Ziff.1 ist als "sowie" zu lesen (BVerfGE 16, S.306, 321). Der neugefaßte Art. 105 Abs.2 enthält sie nicht mehr. Im Rahmen der Finanzreform hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die GrESt erhalten. Die Länder haben das GrEStG v. 1940 im ganzen unverändert übernommen.

126 Steuern, die an die Vornahme eines Rechtsgeschäftes anknüpfen (BVerfGE 16, S. 64, 73)

127 Mit 1, 312 Mrd. (= o,8 %) zählt die GrESt vom Aufkommen her zu den kleineren Steuern.

128 § 189 b Abs.1 Ziff.1 AO

129 OSTENDORF in FR 1971, S.139. Für die Abschaffung der GrESt LAURITZEN in Referat "Polit.Aspekte..." S. 20

der Mobilität der Arbeitskräfte[130], da jeder nicht befreite Erwerb mit 7 % Steuer belastet ist. Das derzeitige Aufkommen von 1,312 Mrd. DM[131] tragen also jene 20 %, die keinen Befreiungstatbestand für sich in Anspruch nehmen können. Obwohl von den gesamten Erwerbsvorgängen nur jeder fünfte der GrESt unterliegt, verstößt die GrESt nicht gegen Art. 3 GG, da der Steuergesetzgeber einen besonders weiten Ermessensspielraum hat, innerhalb dessen er Programme des sozialen Wohnungsbaus und der Stadtsanierung bevorzugen kann. Die Merkmale der befreiten Tatbestände rechtfertigen insoweit eine steuerliche Besserstellung und sind sachgerecht. Bei einer GrESt-Reform könnte man daran denken, das Element der persönlichen Leistungsfähigkeit in das System der GrESt einzubeziehen, etwa die Erhebung mit bestimmten Einkommensgrenzen zu verknüpfen. Das würde aber den steuerpflichtigen Tatbestand noch weiter aushöhlen.

Aus steuertechnischer und finanzwissenschaftlicher Sicht wird die GrESt ebenso wie die alte Umsatzsteuer wegen ihrer Kumulativwirkung bei mehreren Erwerbsvorgängen, wobei bei mehrfachem Eigentümerwechsel ein erheblicher Wertverzehr eintritt, den Anforderungen an eine moderne Verkehrssteuer nicht mehr gerecht[132].

3. Einkommensteuer (EStG[133])

a) Veräußerungsgewinne im Rahmen des Betriebsvermögens.

Einkommensteuerrechtlich wird im geltenden System der Gewinn bei Grundstücksveräußerungen erfaßt. Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem Veräußerungsgewinn, der auf das Betriebsvermögen bezogen ist und dem Veräußerungsgewinn, der sich auf das Privatvermögen bezieht. Der einkommensteuerpflichtige Gewinn für die Einkunftsarten 1-3 (§ 2 Abs.3 Ziff.1-3 EStG) ergibt

---

130 OSTENDORF a.a.O. S. 139
131 SZ v. 21./23.4.1973 S.25
132 OSTENDORF a.a.O. S.140
133 i.d.F. v. 1.12.1971 (BGBl. I S.1882) zul. geändert durch Gesetz vom 8.5.1972 (BGBl. I S. 761)

sich aus §§ 4-7e EStG. Als Einkunft aus Land- und Forstwirtschaft gilt nach § 14 EStG auch der durch Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebes oder Teilbetriebes erzielte Gewinn. Dieser Gewinn errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis abzüglich Kosten, und dem steuerlichen Vergleichswert, der zum Stichtag der Veräußerung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG zu ermitteln ist. Für Land- und Forstwirte, die den steuerlichen Vergleichswert nach § 4 Abs.1 EStG ermitteln, blieb der Wert von Grund und Boden nach § 4 Abs.1 S.5 bis zum Beschluß des BVerfG[134], der § 4 Abs.1 S.5 EStG mit Art.3 Abs. 1 GG für nicht vereinbar erklärte, außer Ansatz[135]. Damit wurde das Steuerprivileg, das die Landwirte im Gegensatz zu den Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, bei Verkauf von Grund und Boden genossen, aufgehoben. Da die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft systematisch zu den betrieblichen Gewinneinkünften zählen, bei denen das Profitdenken im Vordergrund steht, ließ sich ein Grund für die steuerliche Begünstigung von Grundstücksveräußerungen bei Landwirten schwerlich finden. Denn sobald Grundstücke aus dem Anlagevermögen entnommen und veräußert werden[136], entfällt der Hauptgrund für die besondere Behandlung: Grund und Boden ist dann nicht mehr nur die elementar notwendige Betriebsgrundlage des Landwirts, mit der er keinen Handel treibt[137]. Die Ertragsverhältnisse von landwirtschaftlichem Boden haben mit den Verkehrswerten so wenig gemein, daß aus den schwankenden Ertragsverhältnissen ein Steuerprivileg sich sachlich nicht rechtfertigen läßt. Freilich hat der Gesetzgeber im Rahmen seiner politischen Zielvorstellungen, z.B. der Verbesserung der Agrarstruktur, die Freiheit, durch Ausscheidung unrentabler Grundstücke aus dem Produktionsprozeß Veräußerungen steuerlich unterschiedlich zu regeln[138].

---

134 Beschluß des BVerfG v. 11.5.1970 E 28, S.227 ff. ; BB 1971, S.906, 911; NJW 1971 S.1161; BStBl. 1970 II, S.579

135 § 4 Abs.1 S.5 EStG gestrichen durch das 2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I S.1266)

136 so im Ergebnis auch TROEGER in DB 1971, S.1132

137 BECKER S. 447, 454 f.

138 bisher wurde in Rspr. und Lit. die Regelung des § 4 Abs.1 S.5 EStG für verfassungsmäßig erachtet, vgl. BFH StRK EStG §5 Rd. 250, BLÜMICH-FALK § 4 Anm.15, LITTMANN §§ 4, 5 Rdnr.30 f.

Dennoch ist bei der unterschiedslosen Bevorzugung, die Veräußerungen landwirtschaftlicher Grundstücke ohne Rücksicht auf das Interesse der Landwirtschaft besser stellt, nach Ansicht des BVerfG die gesetzgeberische Ermessensgrenze überschritten[139]. Der Argumentation des BVerfG[140] ist zuzustimmen, zumal der Beschluß die rechtspolitisch vernünftige Nebenfolge zeitigt, daß die überproportionalen Gewinne der sogenannten Stadtrandbauern damit teilweise abgeschöpft werden. Es soll dabei nicht verkannt werden, daß die steuerliche Belastung im Realisationszeitpunkt einen Teil der Bauern veranlassen wird, durch Zurückhaltung der Grundstücke vom Markt die Preise erneut zu steigern. Trotz der einkommensteuerlichen Belastung aber sind die Verkaufsgewinne so hoch, daß Veräußerungen rentabel bleiben. Da nicht einmal die Sonderstellung der Landwirtschaft ausreicht, um ein so weitreichendes Steuerprivileg zu begründen, betrifft die Streichung des § 4 Abs.1 S.5 EStG im Hinblick auf den steuerrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz auch zu Recht die selbständig Tätigen und die nicht buchführenden Kleingewerbetreibenden, mit denen sich der Beschluß des BVerfG nicht befaßt hatte. Problematisch war im Anschluß an diese Entscheidung die Wahl des Zeitpunktes, von dem ab Veräußerungsgewinne steuerpflichtig sein sollten. Die Erstreckung auf vor Erlaß des Beschlusses entstandene Tatbestände ist in der Literatur[141] im wesentlichen mit der Begründung vertreten worden, durch den Beschluß werde nur ein verfassungswidriger Zustand rückwirkend beseitigt, was nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG möglich sei. Bei der Abwägung ist jedoch vor allem auf den Schutz des Vertrauens in den Fort-

---

139 BVerfG E 25, S.269, 292 f.
140 BVerfG a.a.O. vgl. FN 134
141 BARSKE in DB 1970, S.1904; RUNGE in DB 1970, S. 1661

bestand der Steuerfreiheit[142] sowie auf Gründe der Verwaltungsökonomie abzustellen, die eine Rückwirkung auf einen Zeitpunkt vor Erlaß des Beschlusses verbieten[143]. Allerdings endet die Schutzwürdigkeit des Vertrauens mit Ausspruch des Gerichtes[144]. Da sich als Veräußerungsgewinn die Differenz zwischen Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ergibt, müssen für die Erfassung der realisierten Wertsteigerungen nach dem Stichtag 1.7. 1970 die fiktiven Anschaffungskosten auf den 1.7.1970 ermittelt werden. Im Rahmen des nun uneingeschränkten Bestandsvergleichs[145] ist für buchführende Landwirte[146] Grund und Boden in der Eröffnungsbilanz per 1.7.1970 unter den Aktiven auszuweisen. Für die Wertermittlung gilt das pauschalierte Multiplikatorverfahren des § 55 Abs. 1 EStG[147], wonach der gem. § 55 Abs.2 und 3 EStG festzustellende Ausgangsbetrag, der sich aus der vervierfachten Ertragsmeßzahl[148] ergibt, verdoppelt wird. Ein Korrektiv zum pauschalierten Verfahren ist in § 55 Abs.5 EStG vorgesehen. Danach kann der Steuerpflichtige, sofern der errechnete Pauschalwert niedriger ist als der Teilwert für Grund und Boden, eine höhere Festsetzung des Ausgangsbetrages beantragen. Liegt der Pauschalwert über dem Teilwert (nach § 55 Abs.5 EStG), so ist der nach dem Multiplikatorverfahren errechnete Wert der Bilanz auszuweisen, sodaß Wertsteigerungen, die

---

142 Dennoch begrenzt durch den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes (BVerfGE13, S.261, 271 ff.)

143 im Ergebnis auch STRICKSTROCK in DStR 1970, S. 549 f.

144 dementsprechend erließ der BFinMin. aufgrund von Billigkeitserwägungen des § 131 AO die Übergangsregelung (BFinMin. Finanznachrichten Nr. 238 v. 31.7.70), wonach vor dem 1.7. 1970 durchgeführte Veräußerungen außer Ansatz blieben. Gestrichen wurde der § 4 Abs.1 S.5 EStG durch das 2. StÄndG vom 10.8.1971 vgl. FN 135. Der Anwendungszeitraum mit den entsprechenden Stichtagen ergibt sich aus § 52 Abs.5 EStG. Streitig, vgl. VOGEL in BB 1971, S.533 ff.

145 Der Bestandsvergleich nach § 4 Abs.1 EStG entspricht jetzt grundsätzlich dem Vermögensvergleich nach § 5 EStG.

146 auch für Landwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen errechnen traf Art.2 2.StÄndG eine Änderung, sodaß Entnahmen von Grund und Boden zum Gewinn gehören. (§§ 8,12 d.Ges. über die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen v. 15.9.65 i.d.F. v. 20.2.69) (BGBl. I S.141)

147 § 55 EStG angefügt durch das 2.StÄndG v. 10.8.1971 (BGBl.I S. 1266)

148 mit den Ausnahmen besonderer landwirtschaftlicher (§ 55 Abs.2 Ziff.1 S.2), forstwirtschaftlicher (§ 55 Abs.2 Ziff.2 EStG) und weinbauerlicher (§ 55 Abs.2 Ziff.3 EStG) Nutzung.

sich aus dem Pauschalverfahren ergeben, steuerlich nicht erfaßt werden. Kleingewerbetreibende und Selbständige, deren Grundstücke nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören, ermitteln bei unbebauten Grundstücken den Pauschalwert nach § 55 Abs.1, 4 als das Doppelte des auf den 1.1.1964 festgestellten EW. Für Bestandsänderungen nach dem 1.1.1964 und vor dem 1.7.1970 wird wiederum auf die Wertverhältnisse von 1964 zurückgerechnet. Mit der Verdoppelung der Ausgangsbeträge nahm man in Kauf, daß die sich ergebenden Pauschalwerte meistens über den Verkehrswerten vom 1.7.1970 liegen und damit Wertsteigerungen in diesem Umfang steuerlich nicht erfaßt werden[149]. Für bebaute Grundstücke ist ein fiktiver EW zu ermitteln (§ 55 Abs.4 Ziff.2), da im Einheitswertbescheid der Wert für Grund und Boden nicht gesondert ausgewiesen wird. Gleich den Landwirten können sie nach § 55 Abs.5 eine Einzelfeststellung beantragen. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn das Grundstück inzwischen Bau- oder Bauerwartungsland geworden ist[150]. Landwirte genießen überdies die Freibetragsregelung des § 14 a EStG[151], die an niedrige EW und geringe Einkünfte des Steuerpflichtigen gebunden ist[152]. Innerhalb der Freibetragsgrenze des § 16 Abs.4 EStG bleiben auch durch Veräußerung realisierte Wertzuwächse bei Betriebsveräußerungen unberücksichtigt. Die Gewinnermittlung erfolgt hier wie bei der Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebes nach §§ 16 Abs.2, 4 Abs.1 bzw. 5 EStG. Die Betriebsaufgabe[153] wird steuerlich gleich wie die Betriebsveräußerung und die Übernahme des Betriebsvermögens ins Privatvermögen behandelt , mit der Folge der Besteuerung des Differenzgewinnes[154].

---

149 vgl. RUNGE in BB 1971, S.907
150 DZIADKOWSKI in BB 1971, S.912
151 eingefügt durch 2.StÄndG v. 10.8.71 (BGBl.I, S.1266)
152 Freibetrag bei EW unter DM 25.000,-- und Einkommen unter DM 12.000,-- = DM 60.000,--
153 § 16 Abs.3 S.1 EStG
154 gemildert wird diese Regelung durch § 34 EStG, wonach bei Veräußerungsgewinnen der §§ 14, 16, 17, 18 Abs.3 EStG sich der Steuersatz hinsichtlich der außerordentlichen Einkünfte auf die Hälfte des Durchschnittssteuersatzes verringert. Zur Abgrenzung von Betriebsteil und Teilbetrieb (§ 16 Abs.1 EStG) vgl. KAPP-BROCKHOFF S.31 f.

In diesem Zusammenhang muß auch noch auf die Regelung der §§ 6b,c EStG eingegangen werden, die das Grundvermögen privilegiert, soweit es zum Anlagevermögen gehört. Von dem Grundsatz der steuerlichen Erfassung realisierter stiller Reserven im Rahmen der allgemeinen Gewinnermittlung weichen §§ 6b,c EStG ab. Der Veräußerungsgewinn, der beim Verkauf von Grundstücken, die zum Anlagevermögen gehören, entsteht, kann unter den Voraussetzungen des § 6b Abs.4 EStG, d.h. ordnungsgemäßer Buchführung (Ziff.1) und Gewinnermittlung (Ziff.4) sowie 6 Jahre dauernder Zugehörigkeit zum Anlagevermögen (Ziff.2), durch Reinvestition in neues Anlagevermögen in voller Höhe von den Anschaffungskosten abgezogen werden. Ein durch Veräußerung von Grund und Boden entstandener Gewinn bleibt unversteuert, sofern eine Reinvestition in Grundstücke erfolgt[155]. Alternativ besteht die Möglichkeit, gewinnmindernde Rücklagen zu bilden[156], die bei Anschaffung neuer Grundstücke innerhalb von 2 - 4 Jahren nach der Veräußerung bis zur Höhe der Rücklage von den Anschaffungskosten absetzbar sind. Eine entsprechende Privilegierung bringt § 6c EStG für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs.3 EStG oder die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermitteln. Infolge der steuerlich neutralen Übertragung auf neu angeschaffte Grundstücke werden die Wertsteigerungen steuerlich nicht erfaßt. Das ist zwar im Interesse der Substanzerhaltung von Betrieben notwendig, weil ohne diese Vorschriften manche Maßnahme der Rationalisierung und Modernisierung verhindert würde[157]. Dies ist vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit nicht vertretbar, da dadurch die Vermögensbildung bei den wirtschaftlich Selbständigen begünstigt wird. Diese Regelungen passen überdies nicht in die einkommensteuerliche Systematik, die sonst realisierte Gewinne bzw. aufgelöste stille Reserven steuerlich erfaßt[158].

---

155 § 6b Abs.1 1.Alt. i.V. mit Abs.1 Ziff.2 EStG
156 § 6b Abs.3 EStG
157 vgl. MITTELSTEINER in DStR 1971, S.232
158 vgl. TROEGER in DB 1971, S.1132; ZINK-LIEDSCHULTE in StuW 1971, S.48

b) Veräußerungsgewinne im Rahmen des Privatvermögens.

Veräußerungsgewinne, die bei der Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen anfallen, bleiben im Grundsatz einkommensteuerfrei. Eine Ausnahme hiervon macht § 22 Ziff.2 EStG, wonach Einkünfte aus "Spekulationsgeschäften", die zu den "sonstigen Einkünften" zählen (§ 2 Abs.3 Ziff.7 EStG), einkommenbesteuert werden. Nach § 23 Abs.1 Ziff.1a EStG ist ein Veräußerungsgewinn als Spekulationsgewinn dann einkommensteuerpflichtig, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstückes weniger als 2 Jahre liegen. Die Freibetragsregelung des § 23 Abs.4 S.2 EStG spielt dabei eine untergeordnete Rolle. Der "Spekulationsgewinn" ergibt sich nach § 23 Abs.4 S.1 EStG als Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Werbungskosten einerseits und dem Veräußerungspreis andererseits, so daß innerhalb der zweijährigen Veräußerungsfrist der realisierte Wertzuwachs erfaßt wird. Eine kritische Beurteilung des § 23 Abs.1 Ziff.1a EStG ist angezeigt, da die Vorschrift unwiderlegbar vermutet, daß ein Spekulationsgeschäft vorliegt, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb von zwei Jahren erfolgen. Einige Fallgruppen, die tatbestandsmäßig unter § 23 Abs.1 Ziff.1a EStG fallen, sind frei von Spekulationsabsichten:
Einerseits dauern Qualitätsänderungen wie Bebaubarkeit oder Erschließung meist länger als 2 Jahre, so daß Spekulationsgeschäfte i.S. des § 23 EStG nicht erfaßt werden. Dagegen sind Notverkäufe oder Verkäufe infolge von Erbfällen oder Schenkungen auch innerhalb der Zweijahresfrist ohne Spekulationsabsicht vorstellbar, wiewohl sie nach dem Gesetz als Spekulationsgeschäfte behandelt werden, da der unbestimmte Rechtsbegriff "Spekulation" lediglich an das objektive Merkmal "2 Jahre" anknüpft. Ein nicht unwesentlicher Teil der Fälle paßt daher in das Typenschema nicht hinein[159].

---

159 Ein weiteres Problem der steuerlichen Gleichbehandlung verschiedener Tatbestände ergibt sich aus der Unterschiedlichkeit der Spekulationsfristen bei Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern (§ 23 Abs.1 Ziff.1a und 1b EStG)

Sobald aber von der Regelungsabsicht des Steuergesetzgebers nur mehr wenige Fälle erfaßt werden, ist die Grenze der zulässigen Typisierung überschritten[160], weil hier die gesetzgeberische Ermessenshandhabung die rechtsstaatlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit[161] und Sachgemäßheit[162] verletzt. Eine Fristverlängerung, wie sie verschiedentlich vorgeschlagen wird[163], ohne die Bindung an eine unwiderlegbar vermutete Spekulationsabsicht, träfe wohl eine Reihe von Spekulanten, vor allem bei einer drastischen Verlängerung auf etwa 8 Jahre, aber eine weitere Einschränkung des Bodenangebots wäre wohl die unausbleibliche Folge davon. Im Interesse steuerlicher Gleichbehandlung von Veräußerungsgewinnen bei Grundstücken des Betriebsvermögens und Privatvermögens könnte man auch die im privaten Bereich anfallenden Veräußerungsgewinne generell der ESt unterwerfen, möglicherweise mit der Maßgabe eines nach Besitzzeit gestaffelten degressiven Tarifs[164]. Tarifliche Sonderregelungen wären unverzichtbar, um die unangemessenen Spitzen der Progression, die bei den intermittierenden Zusatzeinkünften aufträten, zu vermeiden. Eine zeitlich unbegrenzte Besteuerung der Veräußerungsgewinne wird allerdings ebenso zu einer Erstarrung des Grundstücksangebotes führen wie die Verlängerung der Spekulationsfrist. Verwaltungsmäßig schwierig wäre dabei auch die Ermittlung der ursprünglichen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten[165], besonders für die Fälle, in denen ein Grundstück schon so lange seinem Eigentümer gehört, daß es an einem brauchbaren Vergleichswert fehlt.

---

160 bei bevorzugender Typisierung ist der Ermessensspielraum weiter als bei benachteiligender BVerfG NJW 1963, S.1723
161 MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Art. 20 Rdnr.118
162 BVerfGE 4, S.155; 17, S.130 f.; BVerfG in NJW 1963, S.1723
163 THIEL und HAARMANN in FR 1971, S.213; Mehrheitsvorschlag der Steuerreformkommission: 8 Jahre ESt, ab dem 6. Jahr mit degressivem Steuersatz; aus Schweizer Sicht HUG, S.244
164 TROEGER in DB 1971 S.1132 schlägt vor, bei Veräußerungen innerhalb von 5 Jahren den sich aus Einkommen plus Veräußerungsgewinn ergebenden Einkommensteuersatz anzuwenden, danach pauschal 25 % des Veräußerungsgewinnes.
165 MITTELSTEINER in DStR 1971, S.232

c) Abschreibungen

Mittelbar rufen auch hohe Abschreibungen für Gebäude die enorme Nachfrage nach Grundstücken hervor. Das Grundstück selbst kann sich nicht abnutzen i.S. des EStG, kann also auch nicht abgeschrieben werden. Dementsprechend bleibt der Grundstückswert bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten unberücksichtigt[166]. Im Gegensatz dazu werden die auf den Grundstücken erstellten Gebäude gemäß §§ 7-7e EStG abgeschrieben. Sowohl im handelsrechtlichen wie im steuerlichen Bilanzrecht gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Dies gilt insbesondere auch für Grundstücke und Gebäude, da nur an Gebäuden eine abnutzungsbedingte Abschreibung vorzunehmen ist. Vor dem politischen Hintergrund der Förderung breitgestreuten Eigentums an Grund und Boden ist der § 7b EStG[167] zu sehen, der bei Ein- und Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen[168] in den ersten 8 Jahren eine fünfprozentige Abschreibung, danach eine jährliche Abschreibung von 2,5 % vom Restwert gewährt[169]. Aus der Sicht der Wohnungsbauförderung sind auch die erhöhten absetzbaren Beträge des § 7c EStG zu beurteilen. Derartige Steuerpräferenzen, insbesondere der § 7b EStG, haben in der Vergangenheit einen starken Impuls auf die Bautätigkeit von Eigenheimen und Eigentumswohnungen ausgeübt. Andererseits haben sie nicht nur die Baukonjunktur übermäßig angeheizt, sondern auch erheblich dazu beigetragen, die Nachfrage auf dem Grundstücksmarkt unverhältnismäßig anzukurbeln mit der Folge sich sprunghaft entwickelnder Grundstückspreise.

---

166 § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG, § 15 Abs.3 EStDVO
167 i.d.F. des Ges.v.16.6.1964 (BGBl. I S.353)
168 begrenzt auf e i n Ein- oder Zweifamilienhaus oder e i n e Eigentumswohnung (§ 7b Abs.6 EStG)
169 § 7b EStG wurde mittlerweile für den Zeitraum von einem Jahr auf Grund Kabinettsbeschlusses v. 9.5.73 ausgesetzt. Vgl. auch die hohen AfA-Sätze in § 54 EStG

4. Körperschaftsteuer (KStG[170])

Für die Körperschaftsteuer gilt im wesentlichen das für die Einkommensteuer Gesagte. § 6 KStG nimmt bezüglich der Einkunftsarten und der Gewinnermittlung auf das EStG Bezug. Gewinne aus Grundstücksveräußerungen werden danach gemäß §§ 16, 2 Abs.3 Ziff.2, 5 EStG i.V. mit §§ 5, 6 KStG körperschaftsteuerlich erfaßt. Im Unterschied zur einkommensteuerlichen Regelung werden die Gewinne der unter das KStG fallenden Steuerpflichtigen nach den starren Steuersätzen des § 19 KStG besteuert. Unterschiede bestehen ferner in der Nichtabzugsfähigkeit gezahlter Vermögensteuer (§ 10 Abs.1 Nr. 5 EStG), wodurch die Körperschaftsteuerpflichtigen der reale Steuersatz von 1 % trifft[171]. Im Hinblick auf die wachsende Akkumulation von Grundbesitz in der Hand juristischer Personen, insbesondere von kapitalkräftigen Gesellschaften wie Banken, Warenhauskonzernen und Versicherungsgesellschaften, die infolge ihrer Zahlungskraft, besonders aber auch wegen der bei ihrer kommerziellen Nutzung gegebenen hohen Rentabilität des Bodens im Vergleich zur Rentabilität von Wohnraum bzw. öffentlichen Einrichtungen andere Interessenten überbieten können und somit die Preise hochtreiben, erscheint sogar eine Erhöhung des Tarifs im Hinblick auf Art.3 GG noch sachgerecht.

Die Darstellung der Besteuerung von Grund und Boden nach dem geltenden Steuerrecht hat verschiedene Ansatzpunkte für eine Reform gezeigt, die geeignet wären, Grund und Boden im Sinne steuerlicher Gerechtigkeit zu entprivilegisieren und damit entlastend auf den Bodenmarkt einzuwirken. Ohne Einführung einer neuen Steuer könnten bisher nicht erfaßte Steuertatbestände geregelt werden z.B. durch Besteuerung der Veräußerungsgewinne im privaten Bereich. Auch eine Änderung der Bemessungs-

---

170 i.d.F. v. 13.10.1969 (BGBl. I S.1869) geändert durch Gesetz v. 8.9.1972 (BGBl. I S.1713)
171 vgl. das oben S.23 Gesagte

grundlagen, d.h. eine Angleichung der EW an die Verkehrswerte wie auch verschiedene geänderte Tarifgestaltungen, könnten dem Bodenproblem die Brisanz nehmen. Der andere Weg wäre die Gestaltung einer neuen Steuer, die die Wertsteigerungen bei Grundstücken systematischer, vollständiger und daher gerechter erfassen würde. Die Gestaltung einer Bodenwertzuwachssteuer, Bodengewinnabgabe, Grundrentenabgabe, eines Planungswertausgleichs oder wie diese Form der Abgabe auch immer heißen würde, kann sich aber nur unter bestimmten Rahmenbedingungen und Zielfunktionen vollziehen. Dieses polyzentrische Koordinatensystem wird durch verfassungs- und völkerrechtliche, steuerrechtliche, steuer- und finanzpolitische, finanzverfassungsrechtliche sowie volkswirtschaftliche Komponenten gebildet, wovon einige als feste Größen anzusehen sind, andere in ihrem Gestaltungsrahmen erst ausgelotet werden müssen.

Außerstaatliche Verpflichtungen, die sich im Hinblick auf eine Angleichung der nationalen Steuersysteme, insbesondere gegenüber den Mitgliedern der EG sowie aus bilateralen Verträgen ergeben, müssen im Rahmen dieser Arbeit unberücksichtigt bleiben, obgleich diese Bedingungen oft direkten und zwingenden Einfluß auf unser Wirtschaftsgefüge haben.

C. Vorschläge zur steuerrechtlichen Lösung der Bodenproblematik - außerverfassungsrechtliche Einzelkritik

Die in der Diskussion stehenden Modelle und Vorschläge zur Abschöpfung von Bodenmehrwerten[172] lassen sich im wesentlichen in drei Hauptgruppen unterteilen, zu denen eine Fülle von Einzelvorschlägen gemacht wurde. Die drei Hauptgruppen wiederum sind auf vielfältige Art kombinierbar. Es würde den Rahmen der Arbeit sprengen, jeden Detailvorschlag einer spezifisch verfassungsrechtlichen Prüfung zu unterziehen. Die im Kapitel D vorzunehmende verfassungsrechtliche Eingrenzung wird sich daher auf die Grundmodelle beschränken. Auch im Rahmen dieses Kapitels, das sich hauptsächlich mit der außerverfassungsrechtlichen Problematik beschäftigt, kann nicht jeder einzelnen Verästelung sämtlicher Vorschläge nachgegangen werden Die Erörterung der finanzwissenschaftlichen, volkswirtschaftlichen sowie steuerrechtlichen und steuertechnischen Fragen im Anschluß an die aufgezeigten Modelle muß sich auf bestimmte Grundkonzeptionen beschränken. Die drei Hauptgruppen lassen sich grob mit den Stichworten Planungswertausgleich, Besteuerung realisierter Wertsteigerungen sowie Besteuerung nichtrealisierter Wertsteigerungen umreißen. Vertreter der ersten Gruppe wollen in der Hauptsache Bodenwertsteigerungen, die sich auf Planungs- und Erschließungsmaßnahmen der öffentlichen Hand zurückführen lassen, durch eine Abgabe ganz oder teilweise abschöpfen. Die Grundkonzeption der Vertreter der zweiten Gruppe ist es, ohne Bezug zur Ursache der Wertsteigerung diese im Zeitpunkt der Realisation des Grundstücks, d.h. bei Handwechsel bzw. Veräußerung festzustellen und teilweise abzuschöpfen. Den Vertretern der dritten Gruppe geht es darum, die Wertsteigerungen ohne Rücksicht auf ihre Entstehungsursachen auch ohne Veräußerung des Grundstücks periodisch zu erfassen und teilweise abzuschöpfen.

---

172 Der Wertzuwachs kann dabei entweder eine substantielle Erhöhung oder eine wertmäßige Erhöhung sein.

I. Planungswertausgleich

Modelle

1. Politische Parteien

CDU/CSU

Äußerungen einzelner Pareimitglieder lassen erkennen, daß Wertsteigerungen, die auf Tätigkeiten der öffentlichen Hand zurückzuführen sind, abgeschöpft werden sollen[173]. Im einzelnen sehen die Vorschläge der CDU/CSU vor, Werterhöhungen, die durch Umwidmung von landwirtschaftlichen Grundstücken in Bauland sowie durch Verbesserung der Infrastruktur entstehen, teilweise wegzusteuern. Dabei erwägt man verschiedene Verfahren. Durch fortgeschriebene EW und ein fortentwickeltes Bewertungsrecht, wonach EW zeitnah festgestellt werden, sollen auf grundsteuerlicher Basis die Wertsteigerungen abgeschöpft werden. Dabei wird eine 25%ige Erhöhung des Istaufkommens der Grundsteuer angestrebt[174]. Ein CSU-Vorschlag[175] sieht vor, Wertsteigerungen durch ein pauschaliertes Verfahren unter Verwendung von Zonenzahlen, wobei man sich in der Quadratmeterpreisberechnung an die BaunutzungsVO[176] anlehnen will, zu 80 % abzuschöpfen[177]. Fällig werden soll die Abgabe danach im Zeitpunkt der Verwirklichung der neuen Nutzung. Als Höchstgrenze für den Planungswertausgleich soll die Differenz zwischen den Verkehrswerten vor und nach Aufstellung des Bebauungsplanes gelten[178]. Die grundsteuerliche Lösung hätte den Vorzug, daß durch entsprechende Hebesatzgestaltung auf die örtlichen Gegebenheiten Rücksicht genommen werden kann. Fortgeschriebene

---

173 "33 OLDENBURGER THESEN" a.a.O., ORGASS a.a.O., ERPENBECK a.a.O.
174 Informationen 7.9.72 Fachausschuß SCHNEIDER, KIESL in MStAnz v. 22.5.73 S. 3 schlägt darüber hinaus eine Verlängerung der Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre vor; auch MERK in SZ v. 13.4.73 S. 13; DELONGE in "Rede"a.a.O., S. 8
175 "Wege zu einer neuen Bodenordnung" S. 9
176 vom 26.11.68 (BGBl. III 213 - 1-2)
177 s. FN 175, S. 10,11
178 Vorschläge der Arbeitsgruppe Bodenrecht der CDU/CSU-Fraktion im BT vom 21.9.72, S.75. Nach diesem Vorschlag sollen die Erschließungsbeiträge wegfallen a.a.O. S. 75

EW allein würden das Bewertungsproblem aber auch nicht verwaltungstechnisch einfach lösen können, da der gesamte Grundbesitz in kürzeren Abständen periodischen Hauptfeststellungen unterzogen werden müßte. Zweifelhaft ist, ob eine nur 25 %ige Erhöhung des Istaufkommens der Grundsteuer die Finanzkraft der Gemeinden entscheidend stärken könnte[179], da die Grundsteuer nur ca. 5 % der gesamten Einnahmen der Gemeinden ausmacht [180]. Infolge der starren Bemessungsgrundlage ist die Grundsteuer naturgemäß konjunkturunempfindlich. Eine angemessene Wachstumsfähigkeit aber erfährt sie nur durch ein zeitgerechteres Bewertungssystem. Durch den sachlichen, objektiven Bezug von Steuerobjekt und Folgekosten würde eine Grundsteuer-Lösung auch am ehesten dem Äquivalenzprinzip gerecht. Das pauschalierte Verfahren mit der Festlegung von Zonenzahlen hätte neben der Nivellierung den Nachteil des verhältnismäßig größeren Verwaltungsaufwandes, wobei man jedoch nach einer ersten Generalbewertung auf zeitnahe Werte zurückgreifen könnte. Eine nur teilweise Abschöpfung des Wertzuwachses wäre hinsichtlich einer wünschenswerten Investitionsneigung zu befürworten. Jede pauschale Bewertung, die beispielsweise von Richtwerten oder Zonenzahlen ausgeht, um Verkehrswerte zu ermitteln, muß auf Verkehrsmindestwerte abstellen. Verkehrswert ist zwar der im Grundstücksverkehr erzielbare Preis, aber nicht jeder erzielte Einzelpreis, dessen Höhe ja nicht unbedingt nutzungskonform zu sein braucht, kann als Richtwert für eine Grundstückskartei als Steuerbemessungsgrundlage dienen, da damit Einzelfälle, unter Verletzung des Art.3 GG, Eingang in die Bemessungsgrundlage fänden. Von erheblichen Nutzungsänderungen abgesehen, werden diese Mindestwerte relativ stabil bleiben und, besonders in Zeiten der Hochkonjunktur wird sich die Spekulation unvermeidbar im"steuerfreien" Bereich oberhalb der Mindestwerte abspielen. Eine Nachfrage-

---

179 zum Kompetenzproblem unten S. 86 ff.

180 vgl. BFinMin. Gutachten-Gemeindesteuern S.19 ff. Die Steuereinnahmen aus Gemeindesteuern betrugen im Zeitraum 1965-68 durchschnittlich 30 % der Gesamteinnahmen. Die Grundsteuer betrug 16 % der Steuereinnahmen (Gewerbesteuer ver-gleichsweise 80 % der Steuereinnahmen - 1950 waren die Steuerquellen etwa gleichrangig).

dämpfung wird daher nicht eintreten. Schaltet man zusätzlich zur Abgabe nach Erstellung eines Bebauungsplanes, ein Korrekturverfahren bei der Veräußerung ein, so verbindet man sachfremde Elemente, da im Veräußerungspreis auch anderweitige Wertzuwächse stecken können. Planungswertausgleich und die Erschließungsbeiträge könnten nebeneinander bestehen bleiben, da im Hinblick auf die erschließungsfähigen Aufwendungen der Konnex zur Deckung der den Gemeinden konkret entstehenden Kosten am besten gewahrt ist.

SPD

Ein SPD-Vorschlag[181] geht ebenfalls davon aus, in einem pauschalierten Verfahren unter Rückgriff auf die Richtwerte des BBauG Verkehrswerte vor und nach Erlaß eines Bebauungsplanes festzusetzen und die Differenz abzuschöpfen. Danach soll der PlWA mit Inkrafttreten des Bebauungsplanes fällig werden[182]. Bis zum Baubeginn soll der fällige Betrag gestundet werden können, jedoch unter Verzinsung seit Fälligkeit. Damit lehnte sich die Kommission an die von der Hauptkommission entwickelte Gestaltung an[183]. Von pauschalen Äußerungen einiger SPD-Politiker abgesehen[184], hat sich Lauritzen eingehender zum Problem eines PlWA geäußert[185]. Abweichend vom Modell der Koschnick-Kommission schlägt er vor, die Verkehrswerte durch fortgeschriebene Grundstückswerte zu ermitteln, wobei Bodenwert und Gebäudewert getrennt anzusetzen und verschieden hoch zu versteuern seien. Theoretisch richtig ist dabei die Überlegung,

---

181 KOSCHNICK ⊥ KOMMISSION a.a.O., S. 21 ff.

182 Neben dem PlWA soll ein BWZSt auf nichtrealisierte Gewinne erhoben werden. So auch COORDES in "Die Demokr. Gemeinde", 1972, S. 110 ff..

183 zum Entwurf der Hauptkommission s. unten S.46. § 207 des Entwurfes (a.a.O.,S.81) sah allerdings vor, daß der Wertausgleich erst mit tatsächlicher Ausnutzung der neuen Baunutzbarkeit fällig werden sollte, jedoch vom Empfang des Festsetzungsbescheides an verzinst werden sollte, was im Ergebnis auf das gleiche hinausläuft.

184 H.J. VOGEL in Referat v. 26.5.71, S. 33; VEIGEL in MStAnz. v. 13.2.73, S. 1, RAVENS in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S. 1075 f.

185 Interview in "Der Spiegel" 1971, Nr. 46, S.96 ff.

planungsbedingte Wertsteigerungen von Gebäuden mit Rücksicht auf nicht zu unterdrückende bauliche Investitionen steuerlich zu verschonen, wiewohl die Wertsteigerungen sich in allererster Linie auf das Grundstück beschränken. Der Gebäudewert selbst wird abnutzungsbedingt geringer. Wenn ein Grundstück durch Nutzungsänderung eine Wertsteigerung erfährt, steigt zwar auch die Rendite aus dem Gebäude; wertvoller indessen ist nur das Grundstück geworden. Der verwaltungstechnische Bewertungsaufwand bei der Ermittlung des Zeitwertes des Gebäudes soll aber nicht unterschätzt werden. Vor allem bei Altbauten ist es schwierig , steuerliche Vergleichswerte zu finden. Bei scharfer Besteuerung der Bodenwerte wird auch die Investitionsneigung gedrosselt, vor allem wenn sich die Relation Baukosten-Bodenpreise in Richtung auf einen höheren Bodenwertanteil verschiebt. Eine differenzierte Besteuerung von bebauten und unbebauten Grundstücken, wobei man die Tarife bei bebauten niedriger als bei unbebauten wählt, könnte bei Bauland einen Druck auf Bebauung oder Verkauf hin auslösen. Die relative steuerliche Privilegierung bebauter Grundstücke würde aber die Spekulation und Preisverfestigung auf diesem Sektor herausfordern[186].

---

186 teilweise abweichende Meinung OHLMER-WALPER (Bodenverfassung), S. 17

2. Schrifttum[187]

Schon kurz nach dem zweiten Weltkrieg wurde im Bundeswohnungsbauministerium ein Referentenentwurf (nach einem der Verfasser "lex Dittus" genannt) erstellt[188], wonach 80 % der durch erstmalige Bebauungsmöglichkeit bzw. höherwertige Nutzung entstehenden Wertsteigerungen aus Gerechtigkeitserwägungen abgeschöpft werden sollten[189].

Das erste umfassende Wertausgleichssystem, das in die Nähe der Gesetzesreife gelangte, entwickelte die Hauptkommission für die Baugesetzgebung beim Bundeswohnungsbauministerium[190].

Nach diesem Vorschlag sollten Grundeigentümer, deren Grundstücke durch Ausweisung als Bauland (§ 191) oder durch Aufschließungsmaßnahmen (§ 193) im Wert stiegen, einen Wertausgleich an die betreffende Gemeinde (§ 189 Abs.2) bezahlen. Im Grunde geht dieser Ausgleichsmechanismus davon aus, daß sämtliche Wertsteigerungen letztlich durch die öffentliche Hand bedingt sind und damit für den Grundeigentümer unverdient sind, da erst Bebauungsplan und Baugenehmigung ein landwirtschaftliches Grundstück zum Baugrundstück machen. Formal ist das zwar richtig, aber in dieser Verallgemeinerung unzutreffend, denn gleichzeitig mit einer Werterhöhung aufgrund von Investitionen der öffentlichen Hand können Wertsteigerungen oder Minderungen eintreten, die mit Maßnahmen der öffentlichen Hand nichts zu tun haben (z.B. aufgrund günstiger Geschäftslage oder hohen Wohnwertes eines Stadtviertels) und von den "planbedingten Wertsteigerungen" nicht abschichtbar sind. Im übrigen bewirkt öffentliche Planung allein noch keine Werterhöhung. Im Gegenteil setzen öffentliche Investitionen private Produktivität voraus. Außerdem sollte es Ziel der Raumordnung sein, bisher benachteiligte Gebiete mit schlechten Standortbedingungen (Zonenrandgebiete) durch Erschließungsmaßnahmen auf ein höheres Niveau zu bringen, und dadurch Arbeitsbedingungen und Lebensstandard zu verbessern und anzuheben.

---

187 passim ERNST, Grundsatzfragen S.16, UMBACH in JZ 1972,S.456 ff.
188 DITTUS, Entwurf zu einem Baugesetz für die BRD, 2.Aufl.1951
189 §§ 128 Abs.1 b, 135 Abs.1 des Entwurfes a.a.O. S.45,47, Begründung a.a.O. S. 97 f.
190 SchrR des BMinWhgbau Bd.7, Begründung SchrR Bd. 9

Eine Besteuerung der durch die wirtschaftliche Entwicklung entstehenden Wertgewinne läuft dem Ziel der wirtschaftlichen Besserstellung der Bewohner zuwider. Insofern beschneidet eine Wegsteuerung der Bodenmehrwerte den Bewohnern wirtschaftlich benachteiligter Gebiete etwas, worauf sie im Hinblick auf wirtschaftliche Chancengleichheit längst Anspruch haben.

Preisanstiege sind primär eine Frage der zunehmenden Knappheit von Grundstücken, die sich nicht nur als Folge öffentlicher Planung ergibt. Im Vergleich mit anderen Vermögensarten sollte nicht vergessen werden, daß auch in diesen Bereichen, von einer normalen Kapitalverzinsung abgesehen, Wertsteigerungen eintreten, die nicht auf Arbeits- oder Kapitaleinsatz des Eigentümers zurückzuführen sind. Eine den Grundbesitz diskriminierende Unterscheidung von den Faktoren Arbeit und Kapital ist nicht gerechtfertigt, denn Kapital ist, mindestens teilweise, vorgeleistete Arbeit, und Eigentum an Grund und Boden wird durch entsprechenden Kapitaleinsatz erlangt. Pauschal sind daher Schlagworte wie Leistungslosigkeit oder Funktionslosigkeit von Bodenwertgewinnen falsch[191].

Nach dem Entwurf der Hauptkommission sollte die Gemeinde bei Beschränkung oder Entzug der Baunutzbarkeit eine Vergütung an den Eigentümer zahlen (§§ 192,189 Abs.2). Der Wertausgleich sollte durch Vergleich zweier errechenbarer Werte ermittelt werden (§ 196). Für die betreffenden Zonen sollten Zonenzahlen, d.h. pauschale Quadratmeterpreise (mit bestimmten Zu- und Abschlägen § 201) festgesetzt werden, die sich an Verkehrswerten orientiert hätten(§§ 198,199). Multipliziert mit der Grundstücksgröße hätte sich der jeweilige Ausgangswert ergeben. Der Vergleichswert wäre aus der geänderten Wertzone mit entsprechend höherer Zonenzahl gefolgt (§§ 202,203). Alle fünf Jahre sollte die Gemeinde die Zonen-zahlen überprüfen (§ 200). Der Wertausgleich wäre mit der baulichen Nutzung fällig geworden(§ 207 Abs.1). Von der Festsetzung an sollte der Wertausgleich mit 5 % verzinst werden (§ 207 Abs.2). Die Zinszahlung war durch Angebot zum amtlichen Schätzpreis an die

191 so aber PFEIFFER, Initiative S.119; funtionslos wäre eine Werterhöhung nur, wenn durch sie nicht die Nutzung von Grund und Boden gesteuert würde.

Gemeinde abzuwenden (§ 208). Dahinter stand der Gedanke, eine plangerechte Nutzung durch den Eigentümer herbeizuführenbzw., sofern er dazu nicht in der Lage war, durch die Zinszahlung einen Druck auszuüben, das Grundstück anzubieten. Der Markt sollte auf diese Weise durch ein vermehrtes Bodenangebot entspannt werden[192], das preissenkend wirken sollte. Nell-Breuning weist zu Recht darauf hin[193], daß die Verzinsung nur dann eine Ordnungsfunktion auszuüben vermag, wenn die Währung intakt bleibt, da bereits durch eine Inflation von 5 % die Verzinsung überkompensiert würde. Angesichts der heutigen Flucht in die Sachwerte könnte selbst eine hohe Verzinsung den Markt nicht auflockern. Bei einer Umwidmung von landwirtschaftlichem Grund in Bauland wird in aller Regel der landwirtschaftliche Ertrag nicht ausreichen, um die Wertdifferenz verzinsen zu können. Sozialpolitisch bedenklich ist dabei, daß ein schwacher Eigentümer, der auf andere Geldmittel nicht zurückgreifen kann, möglicherweise gezwungen ist, sein Grundstück zu verkaufen, während der finanzstarke Eigentümer getrost darauf warten kann, daß der Knappheitspreis die gesamten Zinszahlungen überkompensiert[194].

Ein typisiertes Bewertungsverfahren, wie es §§ 189 ff. des Entwurfes[195] vorsahen, ist auch im Hinblick auf Art.3 Abs.1 GG bedenklich, da durch Festlegung von Wertzonen u.U. wesentlich Ungleiches nivelliert wird. Andererseits wäre dadurch der Verwaltungsaufwand in zumutbaren Grenzen gehalten worden.

Der auf den Entwurf der Kommission hin einberufene wissenschaftliche Beirat für Fragen der Bodenbewertung beim BMinWhgbau wies auf die mögliche Verletzung der Interessenneutralität durch die pauschale Bewertung hin[196]. Im Ergebnis lehnte die Kommission den Wertausgleich ab und befürwortete stattdessen die Einführung einer Steuer auf baureifes, unbebautes Land[197], wovon

---

192 NELL-BREUNING , Grundsatzfragen S.28 f.
193 ders. a.a.O. S.29
194 FRIAUF in Referat auf der Münchener Steuerfachtagung 1973 (unveröffentlicht)
195 SchrR des BMinWhgbau Bd.7, S. 76 ff.
196 SchrR des BMinwhgbau Bd.12,S. 53 ff.
197 a.a.O. S.68 ff.

sie sich primär einen Angebotsdruck bei Baugrundstücken versprach[198].

Der Entwurf der Hauptkommission, durch den der PlWA in das BBauG eingeführt werden sollte, hätte eine Grundgesetzänderung vorausgesetzt, da nach dem Rechtsgutachten des BVerfG[199] aus Art.105 Abs.2 Nr.1 GG für die Wertsteigerungsabgabe eine Bundeskompetenz nicht bestanden hätte. An der erforderlichen, von der Kommission vorgeschlagenen GG-Änderung[200] scheiterte der PlWA schließlich. Der eigentliche Grund für das Scheitern der GG-Änderung war aber wohl die politische Undurchsetzbarkeit.

Pragmatisch auseinandergesetzt mit den Problemen eines PlWA hat sich Pohl. Seine Überlegungen haben auch in den Entwurf der Hauptkommission Eingang gefunden. Er unterscheidet die Wertsteigerungen, die billigerweise abgeschöpft werden sollen in zwei Gruppen: Wertsteigerungen aufgrund erhöhter rechtlicher Nutzbarkeit und aufgrund geplanter Tätigkeit der Gemeinde[202]. Zutreffend wird dabei die Schwierigkeit erkannt, Wertsteigerungen auf ihre spezifische Ursache zurückzuführen. Geringe Schwierigkeiten macht die Abgrenzung bei einer Steigerung der Nutzbarkeit. Schwerer meßbar sind jedoch Zuwächse bei Infrastrukturleistungen im weiteren Sinn durch die öffentlichen Körperschaften[203]. Naturschönheiten und eine bisweilen unbegründbare Attraktivität rufen daneben nominelle Werterhöhungen hervor, ohne daß die Tätigkeit der öffentlichen Hand eine entscheidende Ursache gesetzt hätte. Pohl geht von einer pauschalen Bodenbewertung aus, die durch Festlegung von typischen Ausgangswerten (Zonenwerten) erfolgen soll[204]. Eine Korrektur soll durch typische Ab- und Zuschläge erfolgen. Zur Ermittlung der Ausgangswerte soll der Zeitpunkt des Inkrafttretens des

---

198 DITTUS a.a.O., S.146 ff.
199 BVerfGE 3, S.407 ff, 436-439
200 SchrR des BMinWhgbau Bd.7, S.108
201 in "Der Städtetag" 1954, S.55 ff.
202 Wertsteigerungen aufgrund Arbeits- oder Kapitalsaufwand sowie aufgrund einer Steigerung des allgemeinen Lebensniveaus oder einer Veränderung des Geldwertes sollen unberücksichtigt bleiben (a.a.O., S.57 f.).
203 z.B. bei Ausbau eines S-Bahn-Netzes, Autobahnnetzes etc....
204 POHL a.a.O. (FN 201) S.58

Gesetzes gewählt werden, damit nur künftige Planungsmehrwerte abgeschöpft werden. Lediglich bei noch nicht ausgenutzten verliehenen Nutzbarkeiten soll auf den Preisstopp-Stichtag zurückgegangen werden. Diese Rückwirkung wäre vertretbar, da sie nur zugunsten des Betroffenen erfolgt.
Fällig werden soll die Abgabe bei Verleihung der rechtlichen Nutzbarkeit. Bis zur tatsächlichen Nutzung soll die Abgabe in Form einer Rente, die aus Zins und Amortisation besteht, erhoben werden, deren Kapital bei tatsächlicher Ausnutzung fällig wird. Die Rente soll bei Angebot an die Gemeinde oder Dritte zu einem Schätzpreis sistierbar sein. Pohl verspricht sich davon die Wiederherstellung eines funktionsfähigen Marktes, da dadurch Druck zugunsten plangerechter Nutzung ausgeübt würde.[205].
Nell-Breuning hat sich mehrfach eingehend von der nationalökonomischen Theorie her mit dem Problem eines PlWA befaßt[206]. Ausgehend von den Prämissen der Rechtsstaatlichkeit, der verwaltungstechnischen Durchführbarkeit sowie eines stabilen Geldwertes verspricht sich Nell-Breuning eine interessenneutrale Planung sowie einen preissenkenden Angebotsdruck[207]. Für sich betrachtet, wirke der PlWA preislich neutral, vergleichbar einer Hypothek. Bezogen auf den Entwurf der Hauptkommission, der eine Zinspflicht vorsah, wird gefolgert, aus den landwirtschaftlichen Erträgen lasse sich der Zins nicht erwirtschaften. Das fördere die plangerechte Nutzung. Gleichzeitig werde das Grundstücksangebot gesteigert, da nicht jeder die vorgesehene Nutzung wahrnehmen könne oder wolle. Dadurch sänken die Preise. Tendenziell ist dieser logischen Kette zuzustimmen, allerdings unter dem Vorbehalt, den Nell-Breuning selbst macht, der nicht möglichen Überwälzbarkeit. Da der Grundstücksmarkt bei starrem Angebot auf der Nachfrageseite einen starken Überhang aufweist, muß die Überwälzung gelingen[208].

---

205 POHL a.a.O., S.58
206 in BBaubl. 1952, S.181 ff., in Grundsatzfragen S.18 ff., in Eigentumsordnung u. katholische Soziallehre S.73 ff., insbes. 95 ff., in Referat anläßlich des 8.Volksheimstättentages.
207 ders. in Grundsatzfragen S.20 f., 26, 29
208 auf die Erfahrungen mit der englischen Town and Country Planning Act von 1947 sei hier hingewiesen, vgl. ROTHWELL S.139. Zur Überwälzbarkeit einer Zinszahlung vgl. PETERS in Initiative S.175

Damit ist ein Zentralproblem angesprochen, über dessen Lösbarkeit in der Wissenschaft keinerlei Einigkeit herrscht[208a]. Jede Wersteigerungsabgabe würde nämlich fehlschlagen, wenn durch sie letztendlich erneute Miet- und Kaufpreissteigerungen auf dem Wohnungs- und Grundstücksmarkt einträten.
Bei Zöllen, Verbrauchsteuern und auch Verkehrsteuern ist eine Abwälzung selbstverständlich[208b]. Erfahrungsgemäß ist davon auszugehen, daß auch jeder von einer Wertausgleichsabgabe Betroffene die Belastungen über die Mieten bzw. den Kaufpreis weiterzugeben versucht, so daß ihm der vorgestellte Nettoerlös zufließt. Eine Planungswertabgabe oder auch ein "aufgestockter Erschließungsbeitrag" , die an bestimmte Qualitätsänderungen des Grundstückes anknüpfen, sind in ihrer Höhe leicht objektivierbar und daher auch relativ leicht abwälzbar. Nicht nur die Objektivierbarkeit einer Steuer aber bestimmt deren Abwälzbarkeit, sondern auch ihre technische Ausgestaltung, die allgemeine Marktlage und die besondere Stellung eines Marktteilnehmers.Obgleich direkte Steuern tendenziell schwerer abwälzbar sind als indirekte, kann eine bestimmte Marktsituation die Tendenz umkehren[208c]. So können Eigentümer von Mietgrundstücken, die einer unelastischen Nachfrage gegenüberstehen, marktbedingt die Mieten erhöhen. Eine Preiserhöhung kann sich aber auch dadurch ergeben, daß Immobilieninvestoren durch die Abgabe abgeschreckt werden und nachfolgend das Angebot knapper wird. Bei der heutigen Marktsituation erscheint daher eine Abwälzung nicht unwahrscheinlich. Investierende Gemeinden werden groteskerweise den PlWA, den sie zuvor erhalten haben, als Kaufpreis-Anteil wieder entrichten müssen. Hinsichtlich der Überwälzbarkeit eines PlWA ist zwischen dem Kostenpreis und dem Knappheitspreis zu unterscheiden. Unerschlossene landwirtschaftliche Grundstücke werden zum Knappheitspreis gehandelt, da darin keine Kosten stecken. Durch Erschließung findet eine Wertschöpfung statt, die sich in erhöhten Preisen ausdrückt. Dies ist aber keine Abwälzung. Der PlWA als Kostenfaktor wird auf den Knappheitspreis zusätzlich aufgeschlagen[208d] .

208a grundlegend dazu etwa Recktenwald a.a.O; v.MERING S.175 ff.; FABRITIUS in StuW 1972,S.249 ff.;BRÄUER S. 1025;MÜHLING S.11 ff.; BT Drs. III Nr. 730 v. 20.12.58
208b BÜHLER-STRICKRODT S.411
208c WÖHE in DStR 1971,S.203; SchrR des BFinMin Bd.9,S.17
208d a.A. insoweit NELL-BREUNING, Grundsatzfragen S.37; allerdings räumt er a.a.O.S.38 ein, der Knappheitspreis könne auch die Kosten kompensieren.

Der Vergleich mit der Hypothek ist hier insofern unzutreffend, als eine auf einem Grundstück lastende Hypothek, die in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen wird, den feststehenden Kaufpreis exakt um den Valutastand der Belastung reduziert[209]. Geht man von einer teilweisen Überwälzbarkeit aus, wird dadurch ein durch vermehrtes Angebot entstehendes Gefälle aufgefangen, wenn nicht überkompensiert. Angelehnt an den Entwurf der Hauptkommission schlägt Schauwecker[210] eine sich als Differenz zwischen den durch Zonenzahlen zu ermittelnden Ausgangs- und Endwerten ergebende Ausgleichszahlung an die Gemeinde vor. Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit wäre, das Erschließungsbeitragssystem weiterzuentwickeln[211]. Indem man den Katalog der öffentlichen Leistungen des § 127 BBauG weiter faßt und Folgekosten für Schulen, Krankenhäuser, Altersheime, Kulturzentren, Grünflächen etc. einberechnet[212] sowie grundstücksbezogene Verteilungsschlüssel entwickelt, könnte man - verwaltungsmäßig einfach und für den Bürger berechenbar - bei neu zur Urbanisation anstehenden Gebieten die Folgekosten auf die Grundstückseigentümer umlegen. Als objektive Maßstäbe könnten dafür die Geschoßflächenzahl, die Baukosten, die Grundstücksgröße, der umbaute Raum, Straßenklassen oder ein kombiniertes System aus einzelnen dieser Merkmale dienen[213]. Ein Wertausgleich mit einem solch weitgefaßten Erschließungskatalog widerspräche jedoch in vielen Fällen dem Beitragsprinzip, da ein klarer Bezug zwischen Grundstück und zu deckendem Kostenaufwand vor allem in Fällen eines schon teilweise bebauten Gebietes nicht herzustellen ist. Als Steuer widerspräche sie dem numerus clausus der Realsteuern[214], da sie, der Grundsteuer gleich, das Grundstück zum Steuergegenstand hätte. Eine solche Abgabe, die von der Grundkonzeption her nicht Abschöpfung einer Wertsteigerung ist, sondern Erstattung öffent-

---

209 eine (imaginäre) Verkehrswerterhöhung ist nur bei günstigen Darlehenskonditionen denkbar. Imaginär ist die Erhöhung deshalb, weil hier ersparte Kapitalbeschaffungskosten bzw. niedrigere Zinsen vorweg im Kaufpreis ihren Niederschlag finden.
210 in ZRP 1972, S.83 ff.
211 etwa HORST MÜLLER, S.281, LANGE in Initiative S.161
212 vgl. HALSTENBERG, LENORT, RÖSSLER SchrR Bd.26, a.a.O. S.75 ff.
213 vgl. GERNE in Grundsatzfragen S.64 ff.
214 a.A. GERNE in Grundsatzfragen S.61

licher Aufwendungen, wäre nach dem Vorschlag von Gerne auf unbebaute, bebaubare sowie auf bebaute, nicht optimal genutzte Grundstücke zu erheben[215]. Gegen alle Modelle, die bei Abschöpfung der Planungsmehrwerte nicht auf den Zeitpunkt tatsächlicher Nutzung, sondern auf den der Nutzungsmöglichkeit abstellen, besteht der Einwand, daß die Besteuerung nicht realisierter Gewinne steuerrechtlichen Grundsätzen widerspricht. Der abgabenrechtliche Einwand geht fehl, wenn man die Abgabepflicht aber als beitragsmäßige Kostenerstattung sieht, denn die Nichtausnutzung bestehender Nutzungsmöglichkeiten würde an der Beitragspflicht nichts ändern. Um Härtefälle zu vermeiden, könnte eine langfristige Ratenzahlung oder Verrentung der Abgabe vorgesehen werden. Als praktikabel erwiese sich ein System aufgestockter Erschließungsbeiträge wohl nur in neuen Urbanisationsgebieten, bei denen durch die sofort fällige Erschließungsabgabe die infrastrukturelle Grundausstattung gewonnen werden könnte. Sinnvoll ist diese Abgabe auch nur dort, wo mit den geleisteten Beträgen sofort Erschließungsmaßnahmen vorgenommen werden könnten. Ohne sich dessen bewußt zu werden bezahlt der Einwohner einer neuen Großsiedlung jedoch schon heute Infrastrukturbeiträge in Form von Kaufpreisen bzw. Mieten. Gemeinden bürden nicht selten den Baugesellschaften durch Abschluß öffentlich-rechtlicher Verträge Nachfolgelasten auf . Die ausführenden Bauträgergesellschaften wiederum legen die ihnen erwachsenen Kosten auf Kaufpreise bzw. Mieten um. Bestimmt man als Fälligkeit des Infrastrukturbeitrages den Zeitpunkt der Realisierung der zulässigen Nutzung, geht man des städtebaulichen erwünschten Druckes auf plangerechte Nutzung und Angebotssteigerung verlustig. Druck auf bauliche Nutzung könnte durch Vorauszahlung der Abgabe erzeugt werden[216]. Einen PlWA, der sich als Härteausgleich zwischen den Eigentümern vollzieht, schlägt F. Roth[217] vor. Schematisiert hätte danach der von der Planung Begünstigte an den Benachteiligten eine Ausgleichszahlung zu leisten. Unter Zuhilfenahme der Gebietsrechenzentren soll durch Gutachterausschüsse (§ 137 BBauG) aufgrund der

---

215 ders. a.a.O., S.71
216 DYONG a.a.O., S.448
217 in ZRP 1971, S.169 ff.

WertermittlungsVO[218] die Bewertung erfolgen.
Bei zeitlich angepaßter Einheitsbewertung könnten Planungsgewinne ohne zusätzlichen Verwaltungsaufwand aus den EW entnommen und abgeschöpft werden[219].
Als "kleine Lösung" könnte der PlWA lediglich an die Umwidmung zum Baugrundstück geknüpft werden[220], was den Vorteil hätte, daß die Wertsteigerung sich eindeutig auf den Akt der Planungskörperschaft zurückführen ließe. Im Ergebnis würde diese Lösung aber auf eine erhöhte Grundsteuer auf Bauland hinauslaufen. Eine Neuauflage der Baulandsteuer erwiese sich gewiß nicht als geeigneter als ihre Vorläuferin[221].
Korrespondierend zum PlWA müßten bau- und enteignungsrechtliche Vorschriften hinzutreten[222], um die Abgabe effizient zu machen.
Ein PlWA, dessen Ziel es ist, die Grundeigentümer so zu stellen, wie sie ohne Planung stünden, stößt auf folgendes Bewertungsproblem: die Verkehrswerte müssen sich an Durchschnittskaufpreisen orientieren, die wiederum die Planungsentscheidung vorwegnehmen. Im Vergleichszeitraum ist daher für die "begünstigten" Grundeigentümer kein Wertzuwachs entstanden, da die Nutzungssteigerung bereits im Vorgriff auf die Planung im Kaufpreis ihren Niederschlag gefunden hat. Durch die bevorstehende Planungsentscheidung erfahren alle möglicherweise betroffenen Grundstücke eine schwebende Werterhöhung (floating value[223]), die sich nach Aufstellung eines Bebauungsplanes bei den Baugrundstücken verfestigt, während sie bei den von der Bebauung ausgenommenen Grundstücken verfällt. Die "benachteiligten" Eigentümer, deren Grundstücke einen Wertverlust erlitten haben, müßten dann von der Gemeinde entschädigt werden, ohne daß diese einen Ausgleich erhalten hätte. Bei einer Vorwegnahme der Wertsteigerungen in den Ausgangswerten stellt sich die Gemeinde finanziell mit PlWA genauso wie ohne PlWA. Zuwächse träten keine mehr auf- Verluste müßten ausgeglichen werden[224].

---

218 v. 7.8.61 (BGBl. I S.1183)
219 HALSTENBERG, LENORT, RÖSSLER a.a.O. S.75 ff.
220 dieselben a.a.O. S.75 ff.
221 s.o. S. 8
222 JACOBI in "Die demokratische Gemeinde" 1965, S.377, OHLMER-WALPER, Bodenverfassung S. 12 ff.
223 U.HAMANN, S.39
224 zutreffend U.HAMANN S. 90

Der planerische Einfluß der Gemeinden berührt auch in anderer Weise die Preisbildung auf dem Bodenmarkt. Bei der Ausweisung von Gemeinbedarfsflächen steigt in dem betreffenden Gebiet die Knappheit der bebaubaren Grundstücke und damit auch der Preis[225]. Je geringer die Anzahl der Grundeigentümer in einem vergleichbaren z.B. neu ausgewiesenen Baugebiet ist, umso monopolähnlicher wird die Stellung des Verkäufers[225a]. Konkurrenten sind die Anbieter dann nur noch insoweit, als die "Lagerhaltung" von Grundstücken in Form von Zinsverlusten Geld kostet. Angesichts wachsender Mobilität treten außerdem andere, in den Voraussetzungen vergleichbare Märkte, konkurrierend hinzu[225b].

Trotz der Vielzahl von Grundstückseigentümern, die eine Preisabsprache unwahrscheinlich macht, neigt der einzelne zu monopolistischem Verhalten[225c]. Dies gilt besonders für die Eigentümer von Bauerwartungsland. Bei echtem Wettbewerb unter den Anbietern dürfte hier der Preis nicht viel höher sein als die kapitalisierte landwirtschaftliche Grundrente.

Überspitzte Preisentwicklungen in Ballungszentren sollten allerdings nicht Ausgangspunkt allgemeiner Überlegungen sein. Phantasiepreise kommen oft daher, daß die höchstmögliche Nutzbarkeit bereits erreicht ist und ein aktuelles Angebot nicht vorhanden ist. In Großstädten hat der Preis überdies die sinnvolle Funktion, den Zuzug zu steuern und unerwünschter Konzentration vorzubeugen[225d].

Eine Preisberuhigung bei planerischen Nutzungsänderungen könnte dadurch eintreten, daß der Umwidmungsgewinn schon im Augenblick der Entstehung dem Steuerberechtigten zusteht, so daß überhöhte Erwartungswerte sinnlos würden. Dadurch könnte auch Druck von interessierten Gruppen auf die Planungsgremien genommen werden.

Unterstellt, die Grundstückspreise sänken durch Einführung eines PLWA, könnte das eine verstärkte Nachfrage durch die öffentliche Hand hervorrufen, da sie allein in den Genuß des ungeschmälerten Zuwachses käme. Durch ihre Nachfrage würde sie die Höhe des PLWA mittelbar bestimmen und so mehr und mehr entlastet werden.[225e]

---

225 HALSTENBERG,LENORT,ROSSLER S.35
225a SchrR des BMinWhgbau Bd.9,S.28
225b LÜTGE S.111 f.; HAMPE S.111
225c OPPENHEIMER, Wert und Kapitalprofit S.33;NELL-BREUNING in FSchr. Erhard S.241
225d SCHALBURG in BB 1971,S.696; SCHOEN in DWW Mai 1971
225e FECHER, Initiative S.109 f.

3. Sonstige Vorschläge

Ausgehend von der Regelung der Ausgleichszahlung des § 41 Abs.4 StbfG schlägt das Kommunalreferat der Stadt München[226] eine Wertausgleichsabgabe vor mit dem Ziel, eine interessenneutrale Planung und einen mobilen Bodenmarkt zu erreichen. Um die Symmetrie zwischen Ausgleichsleistungen und Entschädigungsleistungen zu wahren, darf die Vorwirkung der Planung (Bauerwartungsland), die sich in erhöhten Preisen niederschlägt, in keinem Fall Anerkennung finden[227]. Ebenso wie der Entschädigungsanspruch bei der Enteignung nur ein Geldanspruch ist, kann umgekehrt als Wertausgleich nur Geld, nicht aber, allenfalls einvernehmlich mit dem Grundstückseigentümer, ersatzweise Grund und Boden verlangt werden[228], da sonst die Symmetrie zwischen der Abschöpfung von Planungsgewinnen und dem Ersatz bei Planungsverlusten nicht besteht.
Die kommunalen Spitzenverbände verlangen eine teilweise Abschöpfung der durch die Allgemeinheit bewirkten Wertschöpfungen an Grundstücken zur Kostendeckung[229].
Die Kirchen befürworten die Einführung einer pauschalierten Infrastrukturabgabe zusätzlich zur Grundsteuer[230].

---

226 Initiative der Landeshauptstadt München, S.16 ff., 38 ff.
227 so auch ZINKAHN in BBauBl. 1968, S.102 ff,.1972, S.125
228 Initiative S.38
229 Apell der kommunalen Spitzenverbände an den VI.Deutschen BT vgl. KNIRSCH S.170 ff., "Zum StbfG" Oktober 1969, Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände.
230 Memorandum in SZ vom 22.2.1973, S.1 Daneben wird eine uneingeschränkte Besteuerung auch der privaten, realisierten Gewinne gefordert. VSt und GrSt sollen erhalten bleiben, die GrESt soll ersatzlos aufgehoben werden. Die Besteuerung nichtrealisierter Gewinne wird abgelehnt.

II. Die Besteuerung realisierter Wertsteigerungen

1. Politische Parteien

CDU/CSU

Weitgehend auf Änderungen der EStG und KStG basieren die Vorschläge, die Wertsteigerungen bei Grundstücken im Veräußerungsfall verstärkt erfassen wollen[231]. Die Wertsteigerungen sollen danach ohne Rücksicht auf ihren Entstehungsgrund, beschränkt auf außerpersönliche Faktoren (Maßnahmen der Allgemeinheit, Bevölkerungszunahme, Städteausweitung ...) erfaßt und besteuert werden. Da betriebliche Veräußerungsgewinne heute, von den Ausnahmen der §§ 6b, c EStG abgesehen, bei Verkauf von Betriebsgrundstücken in vollem Umfang erfaßt werden, handelt es sich dabei im wesentlichen um die Erfassung der Veräußerungsgewinne bei Veräußerungen von Privatgrundstücken. Die CSU schlägt vor, private Grundstücksveräußerungen acht Jahre nach Erwerb der ESt. zu unterwerfen[232], danach entsprechend einem nach der Besitzdauer gestaffelten Tarif[233]. Ausgenommen bleiben soll jedoch die Ersatzbeschaffung von eigengenutztem Wohnraum. Veräußerungsgewinne bei Ein- oder Zweifamilienhäusern bzw. Eigentumswohnungen sollen steuerwertneutral übertragen werden können[234] (ähnlich der Regelung der §§ 6b, c EStG). Dies ist insofern zu billigen, als sonst die Mobilität der Arbeitsplätze eingeschränkt würde. Jedoch müßte jeder Wechsel des Erstwohnsitzes, nicht nur der

---

231 These 76, 16. Bundesparteitag Berlin Nov. 1968, These 8 der "33 Oldenburger Thesen"

232 so auch die Eberhard-Kommission, vgl. CONRADI-DIETERICH-HAUFF S.111, Ruck in BB 1973, S.1041

233 Vorschläge vom 21.9.72, S.76; MStAnz v. 14.11.72, S.7 f., SZ v. 5.6.73, S.2; Wege zu einer neuen Bodenordnung S.8 ff. kritisch dazu DELONGE in "Rede", S.19

234 Informationen v. 7.9.72

beruflich bedingte, diese Steuerbefreiung genießen[235]. Mietobjekte, die dem Privatvermögen angehören, sollen, mit der Maßgabe von Freibeträgen, der ESt zu einem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden. Boden und Gebäude sollen getrennt bewertet werden, Gebäude einheitlich nach dem Sachwertverfahren[236]. Einmal festgestellt, gibt der nach dem Sachwertverfahren ermittelte Gebäudewert eine stabile Bewertungsgrundlage, da die Ausgangsdaten dabei im Gegensatz zum Ertragswertverfahren dieselben bleiben. Eine Verlängerung der Spekulationsfrist macht mit hoher Wahrscheinlichkeit den Bodenmarkt unbeweglicher, wie das bei jeder Grundverkehrsteuer der Fall ist. Als solche wäre die ESt-Lösung, da sie an den Veräußerungszeitpunkt anknüpft, anzusehen. Ein weiterhin eingefrorenes Angebot würde den Boden noch mehr verknappen und die Preise weiter steigen lassen[237]. Spekulanten wäre mit längeren Spekulationsfristen[238] insofern beizukommen, als die renditelose, langfristige Bindung hoher Kapitalmittel unrentabel wäre. Auf lange Sicht bestünde außerdem das Risiko städtebaulich bedingter, ungünstiger Wertentwicklung, wenngleich ihr eigentlicher Bonus der Informationsvorsprung durch direkte Verbindung zu Planungsgremien ist. Um dem Problem der willkürlich festzulegenden Frist, innerhalb derer eine Spekulationsabsicht vermutet wird, zu begegnen, könnte man die Veräußerungsgewinne zeitlich unbefristet der ESt unterwerfen[239]. Abgesehen von der Schwierigkeit, bei langer Besitzdauer steuerliche Vergleichswerte zu finden, was bei Abschöpfung von lediglich zukünftigen Wertsteigerungen durch Festlegung eines Ausgangswertes noch möglich wäre, bleibt die Frage der Vergleichbarkeit von Ausgangs- und Endwert. Bei einer Besitzzeit von 20 Jahren etwa widersprechen, heutige Währungsentwicklungen zugrundelegend,

---

235 a.A. BOCKELBERG in BB 1973, S.673
236 Informationen 12.5.72 des Fachausschusses SCHNEIDER
237 POHL in Bodenordnung S.73
238 vergleichsweise in Österreich 5 Jahre, in Belgien 8 Jahre, in Frankreich 5-7 Jahre, s.auch MENNEL in DStZ 1973, S.89 ff.
239 so der Minderheitsvorschlag der Eberhard-Kommission, vgl. CONRADI-DIETERICH-HAUFF, S.111

die gegenüberzustellenden Vergleichswerte einander eklatant. Preisindexanpassungen wären hier jedenfalls angezeigt[240]. Einer unbefristeten Unterwerfung unter die ESt steht auch das Progressionsargument entgegen. Bei langer Besitzdauer würden die Grundstückseigentümer unangemessen hohe Progressionsraten treffen. Diese Wirkung wäre wegen ihrer steuerlichen Ungerechtigkeit unerwünscht, da gerade in Fällen langer Besitzdauer eine in mehreren Jahren eingetretene nichtspekulative Wertsteigerung bei Realisation in vollem Umfang erfaßt würde. Dies ließe sich durch ein Zeitsplitting ausschalten, d.h. daß die gesamte während der Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung durch die Besitzjahre dividiert und sodann die Progressionen der einzelnen Jahre addiert werden. Verwaltungsmäßig ist diese Lösung aber nahezu impraktikabel, denn die Progressionsraten schwanken von Jahr zu Jahr. Eine andere Alternative wäre nach dem Schema der Besteuerung der capital gains in den Vereinigten Staaten "long term gains", d.h. langfristig entstandene Gewinne pauschal mit einem niedrigeren Steuersatz zu belegen[241], z.B. ab dem 8. Jahr nur mehr mit 20 %. Eine dritte Möglichkeit, die den Vorteil verwaltungstechnischer Einfachheit hätte, wäre, die Veräußerungsgewinne aus dem ESt-Komplex ganz herauszunehmen und gesondert einer nach Besitzdauer gestaffelten degressiven Steuer mit festen Sätzen zu unterwerfen[242]. Das Prinzip der steuerlichen Einzelfallgerechtigkeit müßte hier dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz weichen. Die festen, linear fallenden Steuersätze könnten auch auf die Körperschaften Anwendung finden, wobei es auch sachgerecht wäre, von höheren Ausgangstarifen auszugehen[243]. Um Umgehungen durch Grundstücksteilungen zu vermeiden,

---

240 wie etwa in Schweden vgl. MENNEL in DStZ 1973, S.89 ff.
241 Internal Revenue Code 1954 (subchapter P, Art.1201-41)
242 etwa für die ersten 4-6 Jahre den Höchstsatz der ESt, danach eine Verminderung des Steuersatzes um jährlich 10 % bis zur schließlich konstanten Grenze von 20 %.
243 etwa beginnend bei 60 % für die ersten 6 Jahre, danach 10 % Verminderung pro Jahr. Konstanter Endsatz 30 %.

müßten die beispielsweise innerhalb eines Jahres getätigten Veräußerungen zusammengerechnet werden. Der Haupteinwand gegen die im Umsatzzeitpunkt fällig werdende Steuer besteht neben der preistreibenden Wirkung in der möglichen Abwälzbarkeit[244]. Die als Kostenfaktor exakt berechenbare Steuerlast, die noch dazu im Veräußerungszeitpunkt fällig wird, erleichtert das Überwälzen der Steuer auf den Erwerber. Die Praxis der GrESt zeigt dies deutlich. Die volle Steuerlast wird dem Erwerber aufgebürdet, so daß sich der Kaufpreis um den Betrag der Steuer erhöht, sofern der Markt dies zuläßt[245].

FDP

Neben Reformen der VSt, GrSt, ErbSt[246] schlägt die FDP vor, Gewinne aus der Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken zum halben Satz der ESt zu besteuern. Dabei sollen Ausgangswerte festgelegt werden. Eigengenutzte Eigentumswohnungen und Eigenheime sollen von der Steuer nicht betroffen werden, sofern innerhalb von 5 Jahren Ersatz beschafft wird[247].

SPD

Aus den Reihen der SPD hat sich lediglich Alex Möller[248] für eine Gewinnbesteuerung im Realisationszeitpunkt ausgesprochen ohne Einbeziehung der nichtrealisierten Gewinne.

---

244 Städtebaubericht 1970, S.41
245 Zur Abwälzbarkeit eingehender oben S. 49a
246 Wegfall der VSt aus Gründen des Verwaltungsaufwandes, Grundsteuer EW 1964 x 1,4, Neuregelung der ErbSt, vgl. "Stichworte" S.21 ff.
247 Freiburger Thesen S.74 ff., insbesondere These 5, S.75 die GrESt soll dafür ersatzlos gestrichen werden. GENSCHER in "Stern" vom 17.1.71 setzt sich für eine scharfe Besteuerung der Veräußerungsgewinne ein.
248 in "Die demokratische Gemeinde" 1970, S.534; a.A. LAURITZEN in "Die demokratische Gemeinde" 1971, S.237 f.

2. Schrifttum

Verschiedene Autoren setzen sich dafür ein, die Spekulationsfrist des § 23 EStG auf einen längeren Zeitraum, in der Regel 5 - 10 Jahre, auszudehnen[249]. Auf die Probleme der Progression, die sich besonders bei im Lauf mehrerer Jahre angehäuften Wertsteigerungen ergeben, sowie auf solche der Bewertung hat namentlich Sachse hingewiesen. Bei Festsetzung von EW könnte man auch für längere Besitzdauer brauchbare steuerliche Anfangsvergleichswerte bilden[250]. Schwierigkeiten macht die Bewertung von auf das Grundstück getätigten Investitionen, die gerechterweise dem Eigentümer einschließlich angemessener Verzinsung verbleiben müßten. Bei Zugrundelegung des reinen Bodenwertes wäre diesem Problem abzuhelfen. Bezieht man allgemein Veräußerungsgewinne von Privatgrundstücken in das ESt-System ein, ist die Geschlossenheit der geltenden Einkunftsarten in Frage gestellt, was tiefergreifende Umgestaltungen des ESt-Systems erfordern würde. Überwiegend wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, die als Verkehrsteuer gestaltete BWZSt vergrößere die Immobilität des Grundstücksmarktes und verschärfe die Preissituation durch Zurückhaltung der Grundstücke vom Markt[251].

---

249 SACHSE in DB 1971, S.1179 ff., SCHMID in "Initiative" S.83, KELLERHALS in "Initiative" S.128, RUNGE in BB 1971, S.120 ff., BOCKELBERG in BB 1973, S.672, DELONGE in "Initiative" S.76, HOFMANN in Bodenordnung S.25

250 etwa EW 1964 x Faktor 1,4

251 NELL-BREUNING, Hb. der Finanzwissenschaften S.560
VON DER NAHMER, Finanzwissenschaft S.75

3. Sonstige Stellungnahmen

Der wissenschaftliche Beirat beim BFinMin. stellt zwar heraus, daß eine als "ESt" gestaltete Bodenwertzuwachssteuer sehr den tragenden Prinzipien des Steuerrechts, dem Äquivalenzprinzip und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspräche[252], aber gleichzeitig betont er, die Veranlagungsschwierigkeiten vor allem im Hinblick auf nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige bei einer laufenden Abgabe seien unüberwindlich[253], so daß eine Zuwachsfeststellung nur im Realisationszeitpunkt möglich sei[254]. Jedoch sei auch eine periodische Bodenwertzuwachssteuer mit den Prinzipien des ESt-Rechts im Einklang, da jeder Reinvermögenszuwachs das Einkommen erhöhe. Dies entspräche dem Gedanken der Schanz'schen Vermögenszugangstheorie[255]. Das deutsche ESt-Recht folgt allerdings überwiegend der Quellentheorie, wonach der Einkommensbegriff auf die sieben Quellen des EStG beschränkt ist[256]. Die uneingeschränkte Anwendung der Vermögenszugangstheorie widerspricht daher dem herkömmlichen deutschen Einkommensbegriff. Um das Problem unangemessen hoher Progressionen zu umgehen, schlägt der Beirat bei Gewinnen, die aus mehreren Jahren resultieren, gesonderte Tarife vor[257].

Der wissenschaftliche Beirat beim Bundeswohnungsbauministerium lehnt einen Mehrwertausgleich ebenso ab wie eine Grundrentenabgabe, da beide Formen der Steuer preissteigernd abgewälzt würden[258]. Außerdem seien die Wertsteigerungen nicht genau zu ermitteln und die tatsächliche Steigerungsrate sei höher, als die zugrundegelegten Werte. Befürwortet wird eine Baulandsteuer, die auch in das BBauG übernommen war, aber nach zweijähriger

---

252 BFinMin. Gutachten Gemeindesteuern S.33
253 eine neue, herabgesetzte Grenze für die Buchführungspflicht nach der DVO zu § 160 Abs.2 AO könnte dabei abhelfen, vgl. BFinMin. Gutachten direkte Steuer S.25
254 BFinMin. Gutachten direkte Steuer S.24
255 SCHANZ in FinArch 1896, Bd.1, S.1 ff.
256 BÜHLER, Grundriß des Steuerrechts, S.34
257 etwa 25 % vgl. Gutachten direkte Steuern, S.24 f. Der Beirat gibt zu bedenken, daß relevante Fälle durch die VSt erfaßt würden.
258 SchrR Bd.12, vgl. auch BIELENBERG Reform S.18 f.

Erprobung wieder abgeschafft wurde, da sie das eigentliche Ziel, einen Angebotsdruck bei Bauland auszulösen, nicht erreichte.

Die Steuerreformkommission kommt in ihrem Gutachten[259] zu dem Ergebnis, daß die Spekulationsfrist auf 8 Jahre zu verlängern sei, wobei der Veräußerungsgewinn in den ersten 5 Jahren voll, danach mit einem fallenden Steuersatz versteuert werden soll[260]. Die Kommission verkennt dabei nicht, daß dadurch das Angebot noch unelastischer wird und steigende Preise die Folge sein können[261]. Eine Minderheit will Veräußerungsgewinne ohne zeitliche Grenze der ESt unterwerfen[262]. Die Besteuerung des nichtrealisierten Gewinnes wird aus der grundsätzlichen Erwägung, daß dieses Prinzip nirgends durchgeführt sei[263], wie auch aus steuerpraktischen Erwägungen heraus, abgelehnt[264].

---

259 SchrRdesBFinMin. Heft 17, 1971, S.8
260 a.a.O., S.69 ff. bis 5 Jahre 100 %, 6.J. 75 %, 7.J. 50 %, 8.J. 25 %
261 a.a.O., S.74
262 a.a.O., S.84
263 insoweit läuft eine Besteuerung des nichtrealisierten Wertzuwachses einer europäischen Steuerharmonisierung zuwider. Belgien, Dänemark, Frankreich, Großbritannien und Italien unterwerfen die Veräußerungsgewinne umfassender der Besteuerung, vgl. SchrR Heft 17, S.927 ff.; auch einzelne Schweizer Kantone und Gemeinden vgl. BACHOUR S.75 ff., S. 47 ff. wie auch Spanien besteuern Veräußerungsgewinne mit einer Bodengewinnabgabe, s.Komm. zu Art.510-524 in MORO a.a.O.
264 a.a.O., S.68 f.

III. Die Besteuerung auch nichtrealisierter Wertsteigerungen

1. Politische Parteien

a) SPD

aa) Modell "A" der Steuerreformkommission und Modell der Kommission für Bodenrechtsreform beim Parteivorstand der SPD

Die eingehendsten Vorstellungen zur umfassenden Besteuerung auch nichtrealisierter Wertsteigerungen bei Grundstücken wurden von der SPD entwickelt. Die Vorschläge der Mehrheit der Steuerreformkommission beim Parteivorstand der SPD[265] unterscheiden sich in vielen Punkten nicht von den Vorschlägen der Kommission für Bodenrechtsreform beim Parteivorstand der SPD[266], wodurch eine einheitliche Darstellung möglich ist[267]. Das Mehrheitsmodell der Steuerreformkommission sieht vor, neben den realisierten Wertsteigerungen auch die nichtrealisierten steuerlich zu erfassen[268]. Das Hauptargument für die Erfassung der nichtrealisierten Wertsteigerungen ist die Auflockerung des Bodenmarktes, der nach Ansicht der Kommissionen durch eine Beschränkung der Besteuerung auf die realisierten Gewinne nur noch immobiler würde. Diesem Gesichtspunkt ist zuzustimmen, aber der Besteuerung der latenten Gewinne stehen doch erhebliche Bedenken entgegen. Alle Befürworter der Besteuerung nicht-

---

265 EPPLER-Kommission, Materialien zum Parteitag 1971 a.a.O.
266 KOSCHNICK-Kommission, Materialien zum Parteitag 1972, a.a.O.
267 erste Ansätze finden sich in einer Entschließung des Bundesparteitages der SPD in Bad Godesberg 1959, in der die Abschöpfung ungerechtfertigter Gewinne aus Bodenverkäufen verlangt wird, vgl. KNIRSCH, S.34 ff. Auf dem Parteitag 1970 in Saarbrücken wurden folgende Anträge gestellt: Antrag 540: Verlängerung der Spekulationsfrist auf 7 Jahre, Antrag 589: volle Besteuerung der Spekulationsgewinne, Antrag 585: BWZSt als ESt B, Antrag 586: Abschöpfung der Wertsteigerungen in Ballungsräumen bis zu 90 %
268 EPPLER-Kommission, S.22 ff., so auch KOSCHNICK-Kommission, S.24

realisierter Gewinne berufen sich stereotyp auf einen Satz des Gutachtens des wissenschaftlichen Beirats zur Reform der direkten Steuern[269], wonach jeder Reinvermögenszuwachs das Einkommen des betreffenden Kalenderjahres erhöht[270]. Dieser theoretische Ansatz ist wie erörtert, vom deutschen ESt-Recht nicht unbedingt gedeckt, da das deutsche ESt-Recht mehr der eingeschränkten Quellentheorie und nicht der Reinvermögenszuwachstheorie des angelsächsischen Steuerrechtskreises folgt[271]. Jedenfalls verbietet das deutsche Bilanzsteuerrecht die Erfassung nichtrealisierter Gewinne[272] und verlangt die volle Gewinnerfassung im Zeitpunkt der Realisierung. Wertschwankungen im ruhenden Vermögen haben einkommensteuerrechtlich keine Auswirkung. Nach dem Mehrheitsmodell wird im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung lediglich die Differenz zwischen Veräußerungspreis und bereits erfaßter Wertsteigerung berücksichtigt. Problematisch bleibt dabei auch die Nichtberücksichtigung von Wertminderungen. Übrigens werden in keinem Land der EG nichtrealisierte Wertzuwächse besteuert.

Die BWZSt soll in zweierlei Hinsicht alle Grundstücke umfassen. Alle insofern, als betriebliche und private Grundstücke der Steuerpflicht unterworfen werden sollen, alle aber auch insofern, als bebaute und unbebaute Grundstücke gleichermaßen besteuert werden sollen. Hinsichtlich der gleichmäßigen Erfassung betrieblicher und privater Grundstücke besteht die Gefahr systemwidriger Überschneidungen mit den Ertragssteuern[273].

---

269 BFinMin. Heft 9, S.23

270 unpräzise und nicht den Normalfall betreffend ist die Argumentation KOSCHNICK-Kommission S.24, es handle sich um Einkommen, da die wirtschaftliche Situation aufgewertet sei und z.B. der Beleihungsrahmen für Grundpfandrechte wachse, da jedenfalls der nichtspekulative Eigenheimbesitzer dies nicht ausnützt und ihm ein nominelles Wachstum ohne Realisierung nichts einbringt

271 s. schon oben S.60

272 zwar gibt es Durchbrechungen von diesem Prinzip, aber alle tragen Ausnahmecharakter, z.B. § 11 Abs.1 BewG 1965, wonach für notierte Wertpapiere ein Steuerkurswert festgelegt wird; Auflösung stiller Reserven nach dem Außensteuergesetz; §§ 41 Abs.4, 54 Abs.3 und 4 StbfG.

273 vgl. BOCKELBERG in BB 1973, S.671

Die Erfassung sämtlicher Grundstücke[274] wird auch aufgrund der zutreffenden Überlegung gefordert, die Schaffung von Ausnahmetatbeständen ziehe automatisch die Spekulation auf diese Gebiete[275]. Nähme man bebaute Grundstücke von der BWZSt aus, würde sich eine preistreibende Knappheit, die sich letztlich in den Mieten niederschlagen würde, auf diesem Sektor ergeben. Klammert man landwirtschaftlich genutzte Grundstücke aus dem Steuertatbestand aus, folgt daraus ein Preisauftrieb bei Bauerwartungsland. Ausnahmetatbestände bringen überdies Abgrenzungsschwierigkeiten mit sich. Nur außergewöhnliche Wertsteigerungen sollen erfaßt werden, d.h. eine inflationsbedingte Steigerungsrate von 4 % bei eigengenutzten Eigentumswohnungen und Eigenheimen bzw. von 5 % bei Mietobjekten soll generell jährlich freibleiben[276]. Abgesehen davon, daß die gegenwärtige Inflationsrate den vorgeschlagenen Index bei weitem überschreitet, bleibt in der angegebenen Höhe der Inflationsgewinn bei privaten Grundstücken steuerfrei, während im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung auch die Scheingewinne besteuert werden[277]. Persönliche Freibeträge sollen sicherstellen, daß die Masse der Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietshäuser und landwirtschaftlich genutzten Grundstücke außerhalb der Ballungsgebiete steuerfrei bleiben[278]. Härteregelungen sollen vermeiden, daß Rentner aufgrund der

---

274 a.A. SCHÖFBERGER in MStAnz. v. 22.5.73, S.2, der eigengenutzte Eigenheime und Eigentumswohnungen bis zu einer bestimmten Größe sowie landwirtschaftlichen Grundbesitz bis zu einer bestimmten Größe völlig aus dem Steuertatbestand herausnehmen will.

275 EPPLER-Kommission, S.27, 29

276 5 % bei eigengenutzten Eigenheimen und Eigentumswohnungen und 6 % bei Miet- und landwirtschaftlichen Grundstücken nach dem Vorschlag der KOSCHNICK-Kommission a.a.O., S.27 f.

277 Feuerbaum im BB 1971, S.1272

278 vorgesehene Freibeträge: DM 5000 für Alleinstehende, DM 10000 für Verheiratete, DM 2500 für ein Kind, Altersfreibetrag ab 55 Jahre DM 10000. Das KOSCHNICK-Modell sieht im Gegensatz dazu Freigrenzen in gleicher Höhe und zusätzliche Befreiungen vor, sofern Kostenmieten verlangt werden. Die Kommission gesteht damit ein, daß die BWZSt auf die Mieten überwälzt werden kann.

Steuerlast ihr Grundstück verkaufen müssen[279]. Zu bevorzugen wäre ein kombiniertes System von persönlichen und sachlichen Freibeträgen. Bei letzteren könnte etwa an die Grundstücksgröße angeknüpft werden[280]. Wie das Beispiel (FN 280) zeigt, müßten die Freibeträge hoch sein, um das Ziel zu erreichen, "kleine Grundbesitzer" freizustellen. Dadurch aber wird die Effektivität der Steuer stark beeinträchtigt. Da die Steuerreformkommission die "Einkommensteuerlösung" vertritt[281], ohne die BWZSt direkt an die ESt zu koppeln, weist das Modell einen progressiven Steuertarif auf, der, angelehnt an die ESt-Sätze, zwischen 20 und 56 bzw. 60 % betragen soll. Die Höhe der Progression bemißt sich dabei nach der Wertsteigerungssumme und der Wertsteigerungsrate, d.h. der Wertsteigerungsgeschwindigkeit[282]. Einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist zuzustimmen. Die Begründung, eine hohe Wertsteigerung in kurzer Zeit sei meistens auf große öffentliche Leistungen zurückzuführen, ist dagegen nicht unbedingt stichhaltig. Ein verstärkter Zuzug allein kann schnelle Werterhöhungen hervorrufen[283]. Von erhebungstechnischen Komplikationen abgesehen, wären aber beide Kriterien geeignet, Progressionsunterschiede daran zu knüpfen. Die Wertsteigerungssumme ist aussagekräftig hinsichtlich der Grundstücksgröße und des Grundstückswertes und rechtfertigt deshalb eine differenzierte Besteuerung. Abstrahiert man von dem Attribut "unverdient", das in den Begründungen zu

---

279 bis zum Tod bzw. Verkauf soll die Steuer u.U. gestundet werden können. Eigenartig liest sich allerdings die Begründung, jedenfalls bleibe auch nach dem Verkauf nach Abzug der Steuern noch viel übrig.

280 die vorgesehene Freibetragsregelung (FN 278) erweist sich m.E. als nicht ausreichend. Beispiel: Einfamilienhaus mit 1000 qm Garten, Verkehrswert DM 400000 gehört einer Familie mit 2 Kindern. Die Wertsteigerung soll 15 % betragen. Nach Abzug der Freibeträge verbleibt ein zu versteuernder Wertzuwachs von DM 25000. Die Steuer beträgt je nach Progression zwischen DM 5000 und DM 15000.

281 HALLER, S.199 will die Wertsteigerungen im Rahmen der allgemeinen ESt erfassen.

282 KOSCHNICK-KOMMISSION, S.26 bemißt die Progressionshöhe nach der Steigerungsrate.

283 DELONGE in Initiative S.68

den genannten Entwürfen mitschwingt, rechtfertigt eine schnelle Wertbewegung auch einen stärkeren steuerlichen Zugriff. Der Vorschlag der Koschnick-Kommission geht von einer "Realsteuer-Lösung" aus, fordert aber dennoch progressive Steuertarife, was den objektsteuerlichen Charakter zwar verändern würde, aber dennoch akzeptabel erscheint. Eine Einbeziehung in das Einkommensteuer-System wird abgelehnt, da sonst alle nicht realisierten Wertsteigerungen erfaßt werden müßten[284]. Die Frage der Ungleichbehandlung von nichtrealisierten Werterhöhungen bei Grundstücken und anderen Vermögenswerten wird dadurch zwar aus dem ESt-Bereich eliminiert, bleibt aber auch bei der Realsteuer-Lösung im Gesamtaspekt bestehen. Unzutreffend ist auch die Begründung, als Objektsteuer stünde die BWZSt den Gemeinden zu[285].

Beide Kommissionsvorschläge gehen davon aus, daß die Grundstücksbewertung durch den Steuerpflichtigen selbst durchzuführen ist[286]. Dem Steuerpflichtigen sollen durch veröffentlichte Richtwerte, Kaufpreise und Zonenindices Orientierungshilfen an die Hand gegeben werden. Kommunale Bodenstellen sollen die Steuerpflichtigen beraten. Stichproben analog den Betriebsprüfungen sollen die korrekte Bewertung garantieren helfen . Für die Selbstveranlagung spricht die Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten, die sich aus amtlichen Festsetzungsbescheiden zwangsläufig ergäben. Eine korrekte Bewertung soll auch dadurch gewährleistet werden, daß der veranlagte Wert gleichzeitig der GrSt, VSt, ErbSt zugrundegelegt wird. Außerdem träte bei mehrfacher Niedrigbewertung ein Progressionseffekt ein, der die Steuer nachträglich u.U. auf ein Mehrfaches erhöht. Enteignungen sollen zum selbstveranlagten Wert vorgenommen werden. Allein wegen der abstrakten Enteignungsdrohung würde kein Steuerpflichtiger sein Grundstück richtig bewerten, denn zunächst rechnet keiner, daß er zu der statistisch verschwindenden Minderheit der zu enteignenden Grundstückseigentümer gehört. Sofern der veranlagte Wert um mehr als 20 % nach

---

284 KOSCHNICK-KOMMISSION a.a.O. S.46
285 a.a.O. S.46, vgl. dazu die Ausführungen unten S.88 ff.
286 EPPLER-KOMMISSION a.a.O. S.26 ff., KOSCHNICK-KOMMISSION a.a.O. S.32 f., kritisch dazu Schmid in Initiative S.78, kritisch auch Dyong in DÖV 1972, S.450 und Ruck, BB 73, S.1038

oben oder unten von den behördlichen Richtwerten abweicht, soll ein amtliches Korrekturverfahren eingeleitet werden [287]. Die elektronische Datenverarbeitung könnte dabei die Werte speichern und lediglich die zu überprüfenden Werte auswerfen. Das erscheint praktikabel, enthebt aber die Verwaltung nicht der Schwierigkeit, alle Grundstückswerte periodisch alle zwei Jahre neu einzuspeichern, denn eine Gegenüberstellung der Verkehrswerte soll alle zwei Jahre erfolgen, um schnelle Wertfluktuationen möglichst phasengleich zu erfassen.
Verfährt man bei der Bewertung wie bisher, daß die Finanzverwaltung in allerdings verkürzten Hauptfeststellungsfristen (von beispielsweise zwei bis drei Jahren) individuell jedes Grundstück neu bewertet, läßt sich eine Überforderung der Finanzverwaltung voraussehen. Bereits heute sind 15 % der Steuerbeamten mit der Einheitsbewertung von 10 Mio. Grundstücken befaßt[288]. Damit dürfte feststehen, daß dieses Verfahren impraktikabel ist. Ein pauschaliertes Verfahren, das so aussehen könnte, daß zu einem festgesetzten Wert jährlich feste Steigerungssätze (mit Zu- und Abschlägen) hinzugerechnet würden und Korrekturen anläßlich von in längeren Zeitabständen stattfindenden Hauptfeststellungen durchgeführt würden, scheint demgegenüber eher durchführbar. Auf lange Sicht würden sich daraus ähnliche zeit- wie ortsbedingte Verzerrungen ergeben wie bei der Einheitsbewertung. Eine pauschalierende Vergröberung würde außerdem, was bei finanzamtlicher Bewertung in jedem Fall einzukalkulieren ist, eine Fülle von Rechtsmittelverfahren nach sich ziehen.
Der Vorschlag der Bodenrechtskommission geht im Gegensatz zum Mehrheitsmodell der Steuerreformkommission von der Besteuerung des reinen Bodenwertes aus. Die Mängel der Bodenbewertung nach dem BewG werden zutreffend dargestellt[289]. Insbesondere liefert das Ertragswertverfahren oft verfälschte Daten, da die tatsächlichen Werte gerade beim Bauerwartungsland oft weit über

---

287 EPPLER-Kommission S. 29; KOSCHNICK-Kommission S.32
288 FREDERSDORF, Minderheitsgutachten zum Gutachten der Steuerreformkommission S.16; sehr kritisch Ruck in BB 1973, S.1038 ; England hat zum Vergleich nach mehrjähriger Bewertungsaktion 95 % des Grundbesitzes bewertet, vgl.BRÄUER S. 1032
289 KOSCHNICK-Kommission S. 31 f.

den kapitalisierten Ertragswerten liegen. Das Sachwertverfahren in seiner jetzigen Form ist zu kompliziert, um praktikable Ansätze zu liefern. Durch getrennte Veranlagung von Grundstücks- und Gebäudewerten könnte die Bewertung schematisiert werden[290]. Das ließe hinsichtlich der Grundstückswerte eine pauschalere Behandlung zu.
Gebäude könnten etwa unter dem Gesichtspunkt des Ertragswertes oder auch des aktualisierten Gebäudewertes bewertet werden. Dieser könnte durch Herstellungskosten multipliziert mit einem Baupreisindex abzüglich AfA ermittelt werden[291].
Bei Altbauten würde allerdings die Feststellung der Herstellungskosten Schwierigkeiten bereiten. Bei völlig abgeschriebenen Gebäuden müßte man sich mit angenäherten Herstellungszeiträumen und tabellarischen Ausgangswerten begnügen. Nicht unproblematisch bliebe auch die Festsetzung eines einheitlichen Baupreisindexes, da sich dadurch im Vergleich tatsächlicher und veranlagter Gebäudewerte weitere Verzerrungen ergäben. Im ungünstigsten Fall würden sich die aus zwei Pauschalwerten ergebenden Verzerrungen potenzieren.
Vom Verwaltungsmehraufwand, bedingt durch getrennte Bewertung von Boden und Gebäuden, abgesehen, ist eine objektive Abgrenzung der sachlich zusammengehörenden Werte in vielen Fällen schwer möglich, da bezüglich der Wertschätzung eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Boden - und Gebäudewert besteht.
Der Gebäudewert ist oft nur ein Spiegel des Grundstückswertes und auch der Grundstückswert wird durch den Gebäudewert beeinflußt, so daß eine Addition der einzelnen Teilwerte in

---

290 OHLMER-WALPER in "Die demokratische Gemeinde" 1970, S.11 f.; PFEIFFER H.U.,Initiative S.121

291 CONRADI-DIETERICH-HAUFF S.107; bei der Zugrundelegung von Ertragswerten ist CONRADI nur bedingt Recht zugeben in der Feststellung, überhöhte Mieten würden dadurch steuerlich legitimiert, denn eine rasante Mieterhöhung würde zur Ertragssteigerung des Gebäudes und damit zur steuerlichen Erfassung führen; kritisch hinsichtlich der Praktikabilität SCHMID , Initiative S. 85

den wenigsten Fällen den realen Gesamtwert ergibt[292].

bb) Minderheitsmodell (Modell "B")[293]

Ohne tiefgreifende Änderungen des gesamten Steuersystems operiert das Minderheitsmodell der Steuerreformkommission. Aus diesem Grund verspricht es die größten Aussichten auf praktische Realisierbarkeit. Ausgehend von den Grundstückskategorien des BewG 1965 (unbebaute Grundstücke § 72 BewG 1965[294], bebaute Grundstücke § 74 BewG 1965, land- und forstwirtschaftliche Grundstücke § 69 BewG 1965) sollen in den alle sechs Jahre gesetzlich vorgesehenen Hauptfeststellungen die Grundstückswerte festgestellt werden. Der Stichtagsvergleich ergibt den zu versteuernden Mehrwert. Zwischen den Hauptfestellungen - entsprechend dem Vorschlag nach drei Jahren - soll ein pauschaler Mehrwert ermittelt werden, der sich als Produkt des zuletzt festgestellten Wertes multipliziert mit einem Faktor ergibt. Aufgrund dieses angenommenen Wertes soll in den folgenden drei Jahren bis zur nächsten Hauptfeststellung der pauschale Wert, verteilt auf die drei Jahre, als Vorauszahlung geleistet werden. Ergibt die Hauptfeststellung eine Differenz, dann wird eine, sich wiederum auf die drei folgenden Jahre verteilende Abschlußzahlung festgesetzt. Bei Veräußerungen wird als Wertzuwachs die Differenz zwischen dem zuletzt festgestellten Wert und dem Kaufpreis erfaßt und sofort fällig beim Veräußerer[295]. Für den Erwerber ist der Anfangsvergleichswert der Kaufpreis, der Endvergleichswert der Wert der nächsten Hauptfeststellung. Steuerhinterziehungen

---

292 Als ergänzende Regelung sieht das Modell der KOSCHNICK-KOMMISSION a.a.O. S.28 den Wegfall der GrESt vor. Die GrSt soll aufkommensneutral bei geänderten Tarifen erhalten bleiben, was zutreffend daraus gefolgert wird, daß auch bei stagnierenden Werten öffentliche Leistungen erbracht werden müssen, a.a.O. S.29, z.T. abweichend EPPLER-KOMMISSION a.a.O. S.22 f.

293 Modell STRIEK/WERTZ a.a.O. S.28 f.

294 dazu zählen Bauerwartungsland, Rohbauland, baureifes Land, Industriegelände, Verkehrsflächen, Versorgungs- und Grünflächen vgl. RÖSSLER-TROLL a.a.O. Anm.5 ff. zu § 72 BewG. § 69 Abs.2 und 3 sollen dahingehend abgeändert werden, daß nach Erlaß eines Bebauungsplanes landwirtschaftliche Grundstücke ohne Rücksicht auf die etwa beibehaltene landwirtschaftliche Nutzung dem Grundvermögen zugerechnet werden.

295 EPPLER-KOMMISSION a.a.O. S.31, 33

durch zu niedrig vereinbarte Kaufpreise werden theoretisch selten vorkommen, da beim Erwerber ein Nachholeffekt eintritt, weil dann die zu versteuernde Differenz zwischen Kaufpreis und nächstem Hauptfeststellungswert größer wird. Diese theoretische Annahme muß aber durch die Marktgegebenheiten korrigiert werden. Bei einem einseitigen Verkäufermarkt wird der Verkäufer, um der BWZSt zu entgehen, zum letztveranlagten Wert verbriefen und sich die Differenz zum Verkehrswert schwarz zahlen lassen. Der Käufer hat demnach den gesamten Zuwachs zwischen den Hauptfeststellungen zu versteuern, womit die BWZSt in voller Höhe auf den Erwerber abgewälzt wäre.
Das Modell B sieht umfangreiche Befreiungsvorschriften vor[296], die das Steueraufkommen und die Effizienz sehr beeinträchtigen würden. Die befreiten Grundstücke würden die Spekulation verstärkt anziehen. Die gezahlte BWZSt soll einkommensteuerrechtlich weder bei den einzelnen Einkunftsarten, noch vom Gesamtbetrag, abziehbar sein[297]. Nicht unproblematisch ist die Verzahnung mit den ertragsteuerlichen Vorschriften[298]. Die Bewertung der Grundstücke in der Steuerbilanz soll weiterhin nach ertragsteuerlichen Vorschriften, d.h. Anschaffungswert bzw. Teilwert erfolgen. Auf steuerpflichtige Veräußerungsgewinne soll die BWZSt angerechnet werden. Von Ausnahmen abgesehen[299] soll die GrESt entfallen. Das Modell B hat unbestreitbar den Vorzug verwaltungsmäßiger Einfachheit und Praktikabilität. Vor allem würde die periodische Hauptfeststellung eine identische Bemessungsgrundlage für die einheitswertabhängigen Steuern schaffen. Möglicherweise ergäbe sich aber dadurch eine aufschaukelnde Wirkung zwischen BWZSt und einheitswertabhängigen Steuern[300]. Die übrigen Stellungnahmen einzelner SPD-Politiker

---

296 vgl. EPPLER-KOMMISSION a.a.O. S.34; Befreiungen analog §§ 4, 6 GrStG, Befreiungen der Tatbestände des § 75 BewG: bei Mietwohngrundstücken bis zum Fünffachen der bebauten Fläche, bei Ein- und Zweifamilienhäusern bis 1200 qm, bei gemischtgenutzten Grundstücken bis zur Hälfte der bebauten Fläche. Befreit sollen auch landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke sein.

297 a.a.O. (FN 296) S. 33,35

298 BOCKELBERG in BB 1973, S.672

299 bestehen bleiben soll sie, sofern die BWZSt auf die Ertragsteuern anrechenbar ist a.a.O. S.35. Von der VSt und ErbSt soll die BWZSt abzugsfähig sein.

300 TROLL S.85 f.

sind zumeist globaler Art[301].
Bei beiden Modellen könnte großer Verwaltungsaufwand zu finanzieller Ineffektivität führen. Hohe Freibeträge, die aus sozialpolitischen Rücksichten durchaus sinnvoll sind, können zur Folge haben, daß nur etwa 5 - 10 % aller Grundstückseigentümer von der Steuer betroffen werden. Auch von dieser Seite droht der BWZSt Ineffektivität[301a]. Im Zeichen einer Entrümpelung unseres Steuersystems von kleinen und bedeutungslosen Steuern, wäre dies ein Rückschritt. Als nahezu ertragslose Steuer wäre die BWZSt. eines ihrer Hauptinhalte beraubt[301b].

b) F.D.P.

In ihrem Freiburger Programm befaßt sich die F.D.P. auch mit der Besteuerung nichtrealisierter Wertsteigerungen bei Grund und Boden[302]. Das Modell beschränkt die Steuerpflicht auf Bauland, faßt aber dafür den Begriff weit[303]. Zuwächse sind zum halben ESt-Satz zu versteuern. Bei Rohbauabnahme entfällt die Steuerpflicht. Der Steuerpflichtige kann bei Eintritt der Baureife auch erklären, er werde das Grundstück innerhalb von fünf Jahren bebauen. Damit wird die Steuerpflicht zunächst suspendiert. Erfolgt die Bebauung innerhalb dieser Frist, entfällt die Steuerpflicht ganz. Wird das Grundstück innerhalb der Frist nicht bebaut, ist der Zuwachs insgesamt zu versteuern[304]. Der Zuwachs ergibt sich aus der Gegenüberstellung der Jahresanfangs- und Jahresschlußwerte, die durch jährliche Selbstveranlagung ermittelt werden[305]. Lediglich der Ausgangswert soll von Amts wegen[306]

---

301 VOGEL,SZ v.5.2.73,8.2.73, VEIGEL, MStAnz v.13.2.73 bejahen die Besteuerung nicht realisierter Gewinne. Die Jungsozialisten verlangen als Vorstufe der Kommunalisierung eine zweckgebundene, den Kommunen zufließende, "einkommensteuerlich" gestaltete BWZSt(vgl.Entschließung zur Kommunalpolitik,Mannheim 1971)
301a vergleichend ist darauf hinzuweisen, daß die Erhöhung des ESt-Tarifs um 1 % bei Spitzenverdienern weniger als 100 Mio., bei Kleinverdienern aber mehr als eine Mrd. DM einbringt.
301b Ertragsprognosen lassen sich nur schwer treffen. Sollte die BWZSt ertragreich sein, ergäbe sich das Problem der Aufkommensneutralität,vgl.THIEL/HAARMANN, FR 1971,S.210
302 Freiburger Thesen, Argumente S.4
303 das sind auch nicht optimal genutzte Flächen
304 These 6 a.a.O. S.75
305 Veranlagung durch das FA kann aber stattdessen gewählt werden
306 These 7, a.a.O. S.77

ermittelt werden. Entsprechend den SPD-Vorschlägen soll bei Abweichungen von mehr als 20 % über oder unter die sonstigen Werte eine amtliche Korrektur erfolgen. Der Wertzuwachs wird als Einkunftsart zu den übrigen Einkünften addiert. Der Steuersatz ergibt sich dann aus den Gesamteinkünften. Die Integration in die ESt[307] ist zwar bestechend, insbesondere wäre es sachgercht, Aufwendungen als Werbungskosten abzusetzen, aber diese Konstruktion bleibt wegen des numerus clausus der Einkunftsarten dennoch systemfremd. Unklar bleibt auch die Anwendbarkeit auf nicht der ESt unterliegende Steuerpflichtige. Die größte Schwäche des F.D.P. Modelles liegt aber darin, daß das Ziel der Vermehrung des Bodenangebotes,infolge der Beschränkung auf Bauland, nicht erreichbar scheint[308].

c) CDU/CSU

Von den Unionsparteien wird eine Besteuerung der nichtrealisierten Wertzuwächse abgelehnt[309]. Begründet wird die Ablehnung mit der möglichen Abwälzung der Steuer auf Mieter und Käufer. Die Steuer bewirkt primär eine Renditeverminderung beim Eigentümer, die dieser durch Weitergabe der Belastung aufzufangen trachtet. Die GrSt ist als Kostenfaktor in jeder Mietpreiskalkulation enthalten. Obwohl bei der BWZSt die exakte Vorausberechnung nicht möglich ist, kann sie pauschal in Miet-und Kaufpreise eingehen, wenn der Markt dies ermöglicht[310]. Nicht zuletzt die Unternehmer werden die BWZSt auf ihre Produkt umlegen, ohne daß die Kausalität sichtbar wird[311]. Gelingt die Überwälzung, stagniert auch das Bodenangebot, obwohl eine fühlbare Steuer auf Bauland generell Druck auf intensive Nutzung ausübt [312]. Im übrigen wird von der CDU/CSU entgegengehalten, die Steuer sei systemfremd und impraktikabel[313]. Von ver-

---

307 so der Vorschlag HALLERS S. 199
308 Thesen S.76; kritisch WURBS,S.3, der einen grauen Markt und höhere Mieten voraussagt. Ein Verstoß gegen Art.3 GG läge gegen WURBS wohl wegen des weiten steuerpolitischen Ermessens nicht vor; krit.auch FUNCKE a.a.O. - BANGEMANN schlägt eine reine Bodenwertsteuer vor,die die Kommunen erhalten sollen, vgl.Thesen zur liberalen Eigentumspolitik an Grund und Boden
309 Vorschläge S.73, Informationen v.7.9.72,SZ v.19.2.73
310 DELONGE,"Rede"S.18,KELLERHALS,Initiative S.129f.,NELL-BREUNING und PETERS ebenda S.138f.,174f.,RECKTENWALD,Steuerüberwälzungslehre S.138 f.,krit.auch LAURITZEN,Handelsblatt v.5./6.1971
311 vgl.FECHER,Initiative S.112, NELL-BREUNING, FSchr.ERHARD S.241
312 POHL, Bodenordnung S.73, krit. Ruck,BB 1973,S.1039 und NETZER, S.196 ff.
313 SCHMID, Initiative S.79

billigten Grundstücken ist nicht auf gesenkte Mieten zu schließen, da Mieterträge auch den Bodenpreis bestimmen und nicht unbedingt nur der Bodenpreis die Mieten[315]. Von den aufgeworfenen Modellen scheint am ehesten das Model B der Steuerreformkommission verwaltungstechnisch praktikabel zu sein, obwohl eine alle 6 Jahre durchgeführte Hauptfeststellung nach den Erfahrungen der letzten Jahrzehnte nur schwer möglich scheint.
Sozialpolitisch ist die Steuer nach dieser Ansicht bedenklich, da sie die Altersvorsorge vor allem freier Berufe und des gewerblichen Mittelstandes unangemessen erschwere. Außerdem vertreibe sie mittelständische und finanzschwächere Dienstleistungsbetriebe aus den Stadtkernen[316]. Das Argument der Erschwerung der Altersvorsorge ist mindestens für die gegenwärtige Struktur der Alterssicherung nicht von der Hand zu weisen, da gerade oft mittelständische Handwerker und Gewerbetreibende ihre Ersparnisse in der krisensicheren Form eines Mietgrundstückes anlegen. Die Erträgnisse hieraus sind vielfach die Existenzgrundlage für das Alter. Dabei erscheint zweifelhaft, ob die in der genannten Höhe vorgeschlagenen Freibeträge ausreichen, um Härtefälle zu vermeiden. Die Stundung bis zum Tod verlagert das Problem lediglich auf den Erben, auf den möglicherweise in vielen Jahren kumulierte Steuerschulden warten, die ihn zur Veräußerung zwingen.
Weniger zu befürchten ist die Vertreibung finanzschwächerer Betriebe aus den Stadtkernen, da gerade in den Zentren eine nutzungsbedingte Wertsteigerung kaum eintreten wird und diese Betriebe schon heute die höchstmöglichen Lagerenten in Form von Ladenmieten bezahlen. Bedenklich ist nur, daß der hohe Gebrauchswert eben durch hohe Mieten bereits einkommenversteuert ist und durch die BWZSt eine erneute Einkommenversteuerung einträte[317].

---

315 HAMPE, S.111
316 KIESL in MStAnz. v. 22.5.73, S.3
317 SCHOEN in Initiative S.149. Insofern käme eine Anrechnung der Einkommensteuer aus Vermietung und Verpachtung auf die zu zahlende BWZSt in Frage.

2. Schrifttum

Nell-Breuning hat sich wiederholt für eine Besteuerung auch nichtrealisierter Gewinne ausgesprochen[318]. Realisiert werde der Gewinn nicht erst durch Veräußerung, sondern bereits durch eine höherwertige Nutzung. Das Argument leuchtet zwar ein, aber es entspricht nicht dem steuerrechtlichen Realisationsprinzip[319].
Pohl[320] geht in seinem Modell der Zuwachsrentenabgabe von einer grundsteuerähnlichen Lösung aus. Wertsteigerungen von unbebauten Grundstücken sollen danach als laufende Rente, die höher sein soll als der Kapitalzins, mittels fortgeschriebener EW abgeschöpft werden[321]. Eine Fortschreibung der EW soll erfolgen, wenn die Gutachterausschüsse des BBauG erhebliche Wertsteigerungen feststellen. Die Gemeinden sollen hinsichtlich der Fortschreibung ein Antragsrecht erhalten. Einzurichtende Bodenvorratsstellen sollen umfassende Ankaufsrechte zum Enteignungspreis erhalten. Dieser Teil des Vorschlags, der eine faktische Preiskontrolle beinhaltet, scheitert jedenfalls an der vermögensrechtlichen Dispositionsgarantie[322].
Die von Pohl vorgeschlagene Verzinsung der Wertsteigerungen führt infolge der Zinseszinswirkung zu einer kumulativen Belastung des Grundstückeigentümers. Im ersten Jahr wird der Zuwachs des ersten Jahres verzinst, im zweiten Jahr der Zuwachs der letzten zwei Jahre usw.. Summiert mit Zins und Zinseszins ergibt sich nach mehreren Bewertungsperioden ein die Gesamthöhe des Zuwachses übersteigender Betrag. Eine Möglichkeit,

---

318 aus der Fülle der von NELL-BREUNING veröffentlichten Literatur: BBauBl.1952, S.181 ff., Kommunalpolitische Blätter 1953, S.126 ff., in FSchr. für FRITZ NEUMARK 1970, S.313 ff. in Hb. der Finanzwissenschaften, S.562,in Initiative S.100 ff., in Eigentumsordnung und Katholische Soziallehre s.73 ff.,95 ff.

319 vgl. insbesondere FSchr. NEUMARK S.313 ff.; die Versteuerung nichtrealisierter Gewinne wird u.a. auch vertreten von GIERSCH a.a.O., HEDTKAMP S.244, TROTHA in DÖV 1973, S.253 ff., LINDEMANN, S.14, OHLMER-WALPER in"Die Demokratische Gemeinde" 1970, S.11 f., Bodenverfassung S.31 f.

320 in Bodenordnung S.57 ff.

321 ähnlich PFEIFFER in Initiative S.121 f.

322 ausführlich dazu unten zu Art. 14 GG, S. 97 ff.

die hohen laufenden Lasten zu umgehen, besteht darin, die Nachfrage auf schnell verwertbare Grundstücke zu konzentrieren, da die Steuer mit Bebauung entfallen soll. Mit der erhöhten Nachfrage steigen die Preise der Kategorie "Bauland". Die Wertgewinne, die in zwei bis drei Jahren entstehen, würden eine Gesamtbelastung ergeben, die nicht wesentlich höher und aus diesem Grund auch nicht wirkungsvoller wäre, als die jetzige GrESt. Der objektsteuerliche Charakter bewirkt eine nominal gleiche, sozial aber ungleich treffende Belastung. Besser Verdienende können sich daher eine Zurückhaltung vom Markt eher leisten. Da die Grundstückspreise in den Stadtkernen gleich bleiben werden, wohingegen sie am Stadtrand fallen würden, würden daher Investoren die relativ günstigeren Stadtrandgrundstücke bevorzugen, wodurch die Peripherie belebt werden könnte. H. Müller[323] geht in seinem Modell einer Rentenzuwachsabgabe davon aus, die Differenz zwischen einer Ausgangsrente, die sich aus dem Ertrags- bzw. Verkehrswert des Bodens ergibt und einer Zeitrente, die nach Aufstellung eines Bebauungsplanes und im übrigen alle fünf Jahre durch Selbsteinschätzung ermittelt wird, in voller Höhe abzuschöpfen und den Gemeinden zuzuweisen[324]. Bei einer höherwertigen Umwidmung des Grundstücks würde die Ausgangsrente mit dem Faktor 2 oder 3 multipliziert[325]. Sobald der Verkehrswert eines Grundstücks unter den Ausgangswert sänke, bestünde seitens der Gemeinde eine Ankaufsverpflichtung[326]. Dieses Modell, eine Mischung aus PlWA und allgemeiner Besteuerung des nichtrealisierten Zuwachses trägt stark bodenreformerische Züge, da es die Wegsteuerung des gesamten Zuwachswertes beinhaltet. Neben schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken[327] ist zu befürchten, daß durch die völlige Beschneidung der Entwicklungmöglichkeiten die Investitionstätigkeit mehr und mehr zurückgeht. Die vorgesehene Ankaufsverpflichtung zum Ausgangswert drückt wohl das Endziel des Müller'schen Modells, die Kommunalisierung von

---

323 a.a.O., vgl. KNIRSCH S.99 ff.
324 a.a.O., Gesetzentwurf Nr.3-6
325 a.a.O., Gesetzentwurf Nr. 9
326 a.a.O., Gesetzentwurf Nr.18
327 s. dazu unten S.104 f.

Grund und Boden, aus. Um die Investitionstätigkeit nicht erlahmen zu lassen, schlagen verschiedene Autoren eine Differentialbesteuerung von Grundstücken und Bauwerken vor[328], was einer Bodenwertsteuer bzw. Grundwertsteuer gleichkommt.
Alle Modelle der Differentialbesteuerung müssen das technische Problem der getrennten Bewertung von Grundstücken und Gebäuden bewältigen, das sich allein mit pauschalierten Zonenzahlen nicht lösen läßt. Eine starke Besteuerung des Zuwachses bei Gebäuden bestraft die Initiative des Eigentümers, der andererseits durch Abwirtschaften der Bausubstanz eine steuerliche Wertminderung des Gesamtobjekts herbeiführen kann[329].
Ebenfalls von einer Differentialbesteuerung geht Lubahn[330] aus. Sein Vorschlag einer Grundrenten-abgabe sieht bei Baugrundstücken eine Abschöpfung der Differenz zwischen einer Stopprente und der jeweiligen Zeitrente im Zeitpunkt der Veranlagung vor. Als Stopprente soll der 25.Teil des Verkehrswerts des Grundstücks zum 17.10.1936 gelten, wobei die Geldwertveränderungen einzuberechnen sind. Als Zeitrente soll die Nutzung gelten, die im Zeitpunkt der Veranlagung ohne Grundrentenabgabe zu erzielen wäre. Eine preisdämpfende Wirkung verspricht sich Lubahn dadurch, daß ein potentieller Grundstückskäufer, da er künftige Wertsteigerungen zu versteuern hat, nur einen Preis bezahlen wird, der der kapitalisierten Stopprente entspricht. Der Vorschlag geht damit also davon aus, daß eine Überwälzung nicht stattfindet[331].

---

328 So etwa PFANNSCHMIDT S.123 ff. der auf der Grundlage von Verkehrswerten eine Steuer auf den Bodenwert erheben will. Gebäude sollen dabei steuerlich entlastet werden. Der Wertzuwachs bei Grundstücken soll zu 80 % abgeschöpft werden, so etwa auch RICHARD, S.3 f.,der auf der Grundlage der reinen kapitalisierten Grundrente eine Steuer vom reinen Grundwert erheben will; in jüngster Zeit etwa auch BOHNSACK in "Die Demokratische Gemeinde" 1972,S.255 ff. und in BOHNSACK-HILLEBRECHT a.a.O., S.41, der ausgehend von Verkehrswerten eine reine Bodenwertsteuer erheben will. Alle zwei bis drei Jahre ist eine kontrollierte Selbstveranlagung vorgesehen.

329 vgl. ZINK in StuW 1973, S.154

330 a.a.O., S.24 ff; der Vorschlag wurde Inhalt eines Gesetzentwurfes (" lex LUBAHN") der Fraktion des GB/BHE (BT Drs.II, Nr.2132)

331 s. dazu unten S.128 ff.

Die Zugrundelegung von Ertragswerten ist insofern problematisch, als diese größeren Schwankungen unterworfen sind, mitunter durchaus sinken können und im übrigen die Realwerte von Grundstücken nur unzureichend widerspiegeln.

Ostendorf[332] schlägt die Einführung einer besonderen BWZSt vor, die den Wertzuwachs beim Bauboden (bebaut und unbebaut) sowie die Werterhöhungen, die bei der Umwandlung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen in Bauboden entstehen, besteuert ohne Rücksicht darauf, ob der Bauboden zum Betriebs- oder Privatvermögen gehört. Die einkommensteuerrechtlichen Tatbestände, z.B. bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens würden insoweit entfallen. Auch die GrESt soll gestrichen werden. Der Wertzuwachs wäre vom Zeitpunkt der baulichen Nutzbarkeit an zu versteuern. Die BWZSt soll als Objektsteuer nach dem Belegenheitsprinzip erhoben werden[333]. Ostendorf schlägt hinsichtlich der Bewertung vor, an die Bodenrichtwertkarteien anzuknüpfen. Das durch den Wegfall der GrESt frei werdende Personal könnte für die BWZSt eingesetzt werden. Ein Teil des Aufkommens soll nach dem Vorschlag den Gemeinden zur Finanzierung der Erschließung zur Verfügung gestellt werden. Die Wertsteigerung wird bei unbebauten Grundstücken durch einen Vergleich der Werte zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten[334] gekürzt um die Erschließungsbeiträge, ermittelt. Die Steuerschuld[335] entsteht nach Eintritt der Baureife mit dem Ende des Vergleichszeitraumes. Vor Eintritt der Baureife soll die Steuerschuld nur bei Realisation entstehen. Der Vergleichszeitraum endet bzw. beginnt mit dem Eigentümerwechsel. Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke sollen, sobald sie unbebaute Grundstücke i.S. des BewG werden,

---

332 in FR 1971, S.137 ff.

333 dementsprechend sollen die Befreiungstatbestände der §§ 4, 5, 6 GrStG übernommen werden.

334 angenommen wird der 1.1.64 als der Termin der letzten Hauptfeststellung. Die steuerliche Erfassung von in der Vergangenheit begründeten Wertsteigerungen widerspricht dem rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbot s.u. S.140

335 30 % des Wertzuwachses

der BWZSt unterliegen[336]. Die Fälligkeit träte auch hier bei Baureife ein, im übrigen bei Veräußerung. Als Anfangsvergleichswert soll allerdings nicht der landwirtschaftliche Ertragswert nach dem BewG maßgeblich sein, sondern der Verkehrswert des landwirtschaftlichen Grundstücks. Bei bebauten Grundstücken soll die BWZSt bei Abbruchreife bzw. tatsächlich erfolgtem Abbruch fällig werden, sofern der Zuwachs nicht vorher durch Veräußerung realisiert ist oder das Grundstück auf den Erben übergegangen ist[337].

Verwaltungstechnisch problematisch ist die u.U. über einen langen Zeitraum hinausgeschobene Entstehung der Steuerschuld, die die Meßbarkeit des Zuwachses über mehrere Vergleichszeiträume hinweg und auch die Vergleichbarkeit der Anfangs- und Endwerte in Frage stellt. Außerdem können in langen Zeiträumen Zuwächse auftreten, die für den Eigentümer mangels Liquidität den Zwang zum Verkauf bedeuten[338]. Das Modell Ostendorf hat wegen der auf den Zeitpunkt der Baureife hinausgeschobenen Entstehung der Steuerschuld zur Folge, daß sich die Bodenspekulation auf das Bauerwartungsland konzentriert und die Bodenmehrwerte bereits im Vorfeld der Bebaubarkeit absorbiert werden.

---

336 die Schutzvorschriften des § 69 Abs.2, Abs.3 S.2 wären daher zu streichen.
337 für den Erben wäre die BWZSt bei der Erbschaft abzuziehen
338 darüber Näheres unten zu Art.14 GG

3. Sonstige Entwürfe:

a) Bundesministerium für Städtebau und Wohnungswesen[339]

Der Entwurf der Arbeitsgruppe des Ministeriums ähnelt weitgehend dem Modell A der Steuerreformkommission. Diese geht gleichfalls von einer Art Zusatzeinkommensteuer ("ESt B") aus und bezieht Gebäude mit in die Bemessungsgrundlage ein[340]. Verschiedene technische Details regelt der Vorschlag anders[341], so z.B. Freibeträge und Steuersatz. Das Modell sieht ebenfalls das Verfahren korrigierter Selbstveranlagung vor[342]. Die veranlagten Werte würden auch die Bemessungsgrundlage für GrSt, VSt und ErbSt bilden. Bodenbörsen auf Landkreisebene, die ähnlich den Arbeitsämtern eine neutrale Vermittlerrolle übernehmen sollen, hätten Zonenwerte und Kaufpreislisten zu veröffentlichen. Um eine korrekte Veranlagung zu erreichen, konzipiert der Vorschlag eine Marktsimulation durch ein Gebotsrecht Dritter bei Verkäufen, die grundsätzlich bei der Bodenbörse anzumelden sind. Dritte können mehr als 10 % über dem veranlagten Wert bieten, sind dann aber an ihr Angebot gebunden. Der Grundstückseigentümer braucht an den Höherbietenden nicht zu verkaufen, muß sich dann aber den angebotenen Wert als Veranlagungswert gefallen lassen[343]. In der Praxis würde dieses Höhergebotsrecht vermutlich durch eine Gleitklausel, etwa des Inhalts, daß sich der Käufer bei einem Höhergebot verpflichten müßte, mitzuziehen, unterlaufen werden.

Es soll nicht verkannt werden, daß mit diesem Instrument vor

---

339 vervielfältigtes Manuskript, vgl. KNIRSCH a.a.O. S.9 ff., vgl. auch MÜLLER in Bodenordnung S.43 ff. und MÜLLER-PFEIFFER in "Stadtbauwelt" 1968, S.1310, PFEIFFER in Bodenordnung S.29 ff.

340 die Gebäude sollen alle 5 Jahre neu bewertet werden. MÜLLER geht aber von einer nur schwer durchführbaren Differentialbewertung aus. MÜLLER-PFEIFFER stützen die Besteuerung nichtrealisierter Gewinne auf das Nettovermögenszuwachsprinzip.

341 Freibeträge DM 2000 pro Person, 3000 Ehepaar, Steuersatz 30 - 60 %, abhängig von Zuwachssumme, Zuwachsrate und sonst. Einkommen

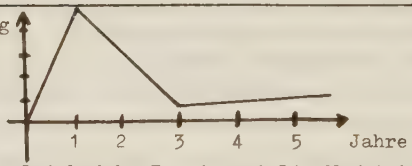
342 korrigiert auf Antrag des FA bei mehr als 20%iger Abweichung

343 vgl. KNIRSCH S.20 ff., insbesondere S.25

allem Kommunen als Träger der Informationen sich dominierend am Markt beteiligen können. Die vom Eigentümer zu entrichtende Steuer würde über den vertikalen Finanzausgleich indirekt wieder der Gemeinde zugute kommen. So erlangt die Gemeinde gegenüber dem privaten Interessenten eine relativ starke Position.
Interessant ist der Vorschlag, Verluste über zwei Veranlagungsjahre voll, Verluste der dritten und vierten Vorperiode zur Hälfte abziehen zu lassen. Das gedachte System weist aber insofern Unzuträglichkeiten auf, als es nicht verhindert, das Wertsteigerungen u.U. mehrmals erfaßt werden[344].
Über einen Finanzausgleich sollen die Gemeinden die Erträge erhalten. Juristische Personen sollen analog der KSt nach einem einheitlichen Spitzensatz besteuert werden.

---

344 Steigerung



Die im Vergleichsjahr 3 - 4 erzielte Wertsteigerung ist dem Betrag nach geringer, als die in den Jahren 1 - 3 erzielten Verluste. Sofern von der Steuer nur Verluste in Höhe des erzielten Zuwachses abziehbar sind, wird der Wertzuwachs ab Jahr 4 doppelt versteuert. Um das zu vermeiden, müßten in den Jahren 2 und 3 Steuerrückzahlungen in voller Höhe der Wertminderung (bzw. der entsprechend der Progression gezahlten Steuer) erfolgen. Zum Verlustrücktrag vgl. auch Gutachten der Steuerreformkommission, SchrR des BFinMin Bd.17,S.516 ff.

b) Initiative des Kommunalreferats der Stadt München[345]

Ebenfalls als ESt sui generis ist das Modell der Stadt München zu einer Bodengewinnabgabe konzipiert. Ein enger Konnex zur ESt soll allerdings dadurch hergestellt werden, daß die zukünftigen Bodenmehrwerte (Gebäudewerte sollen ausgeklammert bleiben) zu den übrigen Einkünften gerechnet werden und sich aus dem Gesamtbetrag der Steuersatz, nach der ESt-Tabelle, ergäbe. Analog § 18 UStG soll sich der Steuerpflichtige jährlich selbst veranlagen. Sämtliche Grundstücksbewegungen müßten der Gemeinde angezeigt werden. Um Unterbewertungen zu vermeiden, soll die Gemeinde ein umfassendes Vorkaufsrecht zum veranlagten Wert erhalten[346]. Ein solch umfassendes Vorkaufsrecht ist im Hinblick auf die durch Art.2 Abs.1 GG gewährleistete vermögensrechtliche Dispositionsfreiheit nicht unbedenklich . Die bei einem Eigentümer anfallenden Werterhöhungen sollen nach dem Modell zusammengerechnet werden. Dieses Verfahren ist wesentlich einfacher, als wenn für jedes einzelne Grundstück, je nach Wertsteigerungssumme und Wertsteigerungsrate verschiedene Progressionshöhen und Steuern ausgewiesen werden müssen. Als Freibeträge sind 3 % zuzüglich 20000 DM jährlich, eventuell differenziert nach Grundstücksqualität und Nutzung, vorgesehen. Eine 3 %ige Freistellung deckt natürlich nicht die Inflationsrate, ebensowenig kann man von einer angemessenen Kapitalverzinsung sprechen. Die zusätzlichen 20.000 DM Freibetrag garantieren allenfalls Grundbesitzern kleinsten Zuschnitts Steuerfreiheit.

Analog der Regelung des §127AO soll in Härtefällen Ratenzahlung bzw. Stundung gewährt werden. Bei einer bloßen Verzinsung würde die BWZSt als öffentliche Last auf dem Grundstück ruhen. Die Fälligkeit der Steuerschuld träte danach bei Verkauf oder Erbschaft ein. Die Gemeinden sollen nach diesem Vorschlag die Ertragshoheit über die Bodengewinnabgabe erhalten[347].
Die Besteuerung auch nichtrealisierter Gewinne wird damit be-

a

345 Initiative S.39 ff.
346 außerdem wäre der veranlagte Wert Grundlage der Enteignungentschädigung und eine Falschbewertung trüge das Progressionsrisiko, a.a.O. S.43 ff.
347 a.a.O. S.49

gründet, daß im Bereich der Abschreibungen Wertminderungen steuerlich realisiert würden, ohne daß eine Minderung des Barvermögens eingetreten sei. Dieser Symmetrie-Vergleich geht jedoch insofern fehl, als die Wertminderungen zunächst zwar nur latent vorhanden sind, aber am Ende des Abschreibungszeitraumes die Mittel für Neuinvestitionen vorhanden sein müssen.

D. Die BWZSt im geltenden Verfassungsrecht

An die Erörterung der einzelnen steuerrechtlichen Lösungsvorschläge zur Besteuerung des Wertzuwachses bei Grundstücken soll sich nun eine eingehende verfassungsrechtliche Betrachtung anschließen. Dabei soll der verfassungsrechtliche Rahmen für eine neu zu gestaltende Bodengewinnabgabe abgesteckt werden. Im Rahmen dieser Prüfung sollen die Grenzen, die dem Steuergesetzgeber insbesondere aus der Eigentumsgarantie des Art.14 GG erwachsen, aufgezeigt werden. Speziell wird in diesem Abschnitt auch darauf einzugehen sein, ob und gegebenenfalls inwieweit die aufgeworfenen Modelle einer Wertzuwachsbesteuerung mit der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG in Einklang stehen. Darüberhinaus soll die Vereinbarkeit der Vorschläge mit dem Grundrecht der Berufsfreiheit des Art. 12 GG sowie dem Gleichheitssatz des Art.3 GG untersucht werden.
De lege ferenda ergeben sich als Vorfragen solche der Form und der Kompetenzen für eine künftige Wertsteigerungsabgabe.

I. Formelles Steuerverfassungsrecht

1. Steuercharakter der BWZSt

Im Hinblick auf die materielle Einordnung und Wertung einer Bodengewinnabgabe im System der Grundrechte, ist es erforderlich, Art und Charakter einer solchen Abgabe herauszustellen. Dabei stellt sich die Frage, ob eine Wertzuwachsabgabe den Kriterien des herkömmlichen Steuerbegriffes genügt. Steuern sind nach § 1 AO "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Ein PlWA fiele daher dann aus der Definition des § 1 AO heraus, wenn man ihn als Gegenleistung für die Herstellung und Bereitstellung infrastruktureller Leistungen ansähe. Dieser Konnex ist indessen nicht unbedingt herzustellen. Ein PlWA stellt, anders als der Erschließungsbeitrag, nicht unmittelbar die Gegenleistung für erbrachte Leistungen dar, sondern erfaßt insgesamt die geänderte Wertschätzung infolge eines Bündels planerischer und plandurchführender Maßnahmen, ohne im Detail einzelne Leistungen aussonderbar zu machen. Dies entspräche also der Definition des § 1 AO. Der Konnex zu den Kosten, die ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen aufbringen muß, ist z.B. bei der Regelung der Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BBauG wesentlich enger[348]. Der Erschließungsaufwand bezieht sich auf konkret erschlossene oder zu erschließende Anlagen und bemißt sich nach den tatsächlich entstandenen Kosten[349]. Der Beitrag soll hier eine echte Gegenleistung für das Herstellen oder Bereitstellen einer öffentlichen Einrichtung sein[350].
Eine Planungswertabgabe hätte zwar gleichfalls das Ziel,

---

348 § 27 BBauG: ...zur Deckung des Aufwandes für Erschließungsanlagen
349 § 130 Abs.1 BBauG
350 BVerfGE 14, S.317; 11, S.117

kommunale Kosten für die sogenannten Folgelasten mit zu decken, würde aber im einzelnen die Aufwendungen nicht auf die betroffenen Grundstückseigentümer anteilig umlegen[351]. Es läge daher kein Formenmißbrauch vor, wenn der PlWA durch eine allgemeine Steuer erhoben würde[352]. Wiewohl eine BWZSt in besonders ausgeprägtem Maß durch außerfiskalische, insbesondere bodenordnungspolitische Motive ausgezeichnet wäre, so daß die Einnahmeerzielung dabei in den Hintergrund träte, bleibt eine solch primär interventionistische Abgabe dennoch Steuer[353]. Da durch die Steuergesetzgebung immer häufiger wirtschaftslenkende und, aufbauend auf die Lehren Adolf Wagners[354], auch soziale Ziele - etwa seit der Einführung einer progressiven ESt. durch die Miquel'sche Steuerreform[355] - verfolgt werden, hat die Rechtsprechung dieser Entwicklung entsprochen und festgestellt, die Einnahmeerzielung könne hinter dem interventionistischen Zweck zurücktreten[356]. Im Vordergrund können danach auch volkswirtschaftliche, wirtschafts- und sozialpolitische Erwägungen stehen[357]. Bei primär bodenpolitischen Zielsetzungen liegt daher ein verfassungswidriger Formenmißbrauch nicht vor[358]. Auch in der Literatur ist nahezu unbestritten, daß Steuern wirtschaftslenkend und sozial-

---

351 es widerspräche dem Beitragsprinzip, im Fall der Nichtinanspruchnahme von bestimmten Einrichtungen (z.B. Kindergärten) Kosten aufzuerlegen.

352 H.J. WOLFF, S.279

353 vgl. die Steuerdefinition im Entwurf einer AO, BT Drs. VI, 1982; BR Drs. 23/71 : ... die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein, vgl. BFHE 92, S.501

354 S.288

355 PAUSCH, S.38

356 BVerfGE 3, S.407 ff. (435 f.); 16, S.147 (161 f.) BVerfGE 19, S.114 spricht zwar von Lenkungsmaßnahmen als Nebenzweck, doch aus BVerfGE 19 S.125 und HFR 68, S.89 geht hervor, daß wirtschaftspolitische Ziele auch Hauptzweck sein können.

357 BVerfGE 13, S.202 f.; 21, S.63; 30, S.264; etwas anderes gilt nur, wenn ein Land durch ein StG in einen ihm versagten Kompetenzbereich eingreift: hier muß die Einnahmeerzielung Hauptzweck sein, vgl. LEIBHOLZ-RINCK Art.72, Rdnr. 2 ff.

358 BVerfGE 16, S.161; HFR 68, S.89

gestaltend eingreifen können[359]. Der tiefgreifende Funktionswandel der Steuer zur Lenkungsmaßnahme wird deutlich durch das konjunktursteuernde Stabilitätsgesetz, das strukturfördernde BerlinhilfeG, das EntwicklungshilfeG wie auch durch das wirtschaftsfördernde InvestitionshilfeG. Bodenordnungspolitischer Interventionismus ist jedoch nur insoweit am Platz, als Grundrechte der betroffenen Steuerpflichtigen nicht tangiert werden[360]. Bedenklich wäre eine primär lenkend motivierte BWZSt jedoch dann, wenn sie tatsächlich dem (Neben)zweck der Einnahmeerzielung nicht gerecht würde. Insofern ist vom gesetzgeberischen Motiv zu abstrahieren und objektiv auf die Wirkung abzustellen[361]. Infolgedessen wäre eine ausschließlich ordnungspolitisch motivierte BWZSt von der abgabenrechtlichen Terminologie her dann vertretbar, wenn sie im Effekt Erträge erzielte[362]. Eine BWZSt wäre nur dann formmißbräuchlich, wenn sie den ihr zukommenden Zweck der Einnahmeerzielung derart preisgäbe, daß der Steuertatbestand sich quasi selbst abschaffte. Ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerrechts kann auch nicht darin erblickt werden, daß die BWZSt auf die Grundstückseigentümer einen wirtschaftlichen Druck ausüben soll, ihre Grundstücke plangerecht zu nutzen oder zu verkaufen, denn darin liegt gerade der Grundgedanke der Wirtschaftslenkung durch Steuergesetze[363]. Die etwaige Zweckbindung einer BWZSt stünde dem Charakter der Steuer nicht entgegen[364], obwohl dadurch der Haushaltsgrundsatz, wonach Steuern ein bindungsfreies, einheitliches Ge-

---

359 PAULICK in FSchr. NEUMARK, S.203 ff.; SPANNER in StuW 1970 S.377 ff., MATTERN in BB 1970, S.1405 ff., DIEDERICHS in FR 1970, S.297 f., Selmer in BB 1972, S.400 f., FRIAUF Wirtschaftslenkung, S. 10 ff., HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. IV zu § 1 AO sehen die Einnahmeerzielung als Hauptzweck an.

360 RUPP in NJW 1968, S.569

361 BVerfGE 16, S.161 f. (Werkfernverkehr)

362 BVerfG WM 1971, S.644 (AbsicherungsG), diese Auslegung führt allerdings vom Steuerbegriff der AO weg, dem eine finale Finanzfunktion innewohnt; a.A. SELMER Steuerinterventionismus, S.101 ff., 110 ff., 122 ff.

363 vgl. FN 361

364 BFH BStBl. 1953 III, S.183; BFHE 57, S.479; 58, S.576 f.; BVerfGE 7, S.254; 9, S.300

samtaufkommen zur Bestreitung öffentlicher Ausgaben bilden, verletzt wird. Die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben, zu deren Finanzierung Zwecksteuern dienen, hat trotz der Zweckbindung jedoch nicht den Charakter einer Gegenleistung des Steuerberechtigten gegenüber dem Steuerpflichtigen[365]. Eine eventuell partielle Zweckbestimmung der BWZSt könnte sicherstellen, daß das Steueraufkommen aus der BWZSt den bodenpolitischen Zielen dienstbar gemacht würde.

Als Ergebnis läßt sich festhalten, daß sowohl ein PlWA wie auch eine allgemeine BWZSt trotz des Überwiegens außerfiskalischer, ordnungspolitischer Gesichtspunkte als Steuer zu qualifizieren sind, da jedenfalls als erwünschtes Nebenprodukt Einnahmen erzielt würden[366].

---

365 § 7 Haushaltsgrundsätze G; BVerfGE 7, 254
366 SCHMIDT-BLEIBTREU-KLEIN Rdnr.12 zu Art.105 GG

2. Kompetenzfragen

a) Gesetzgebungskompetenz

Die Regelung des Grundstücksverkehrs und des Bodenrechts ist nach Art.74 Nr.18 GG Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes. Unter den Grundstücksverkehr fallen die Normen über Erwerb, Veräußerung, Belastung und Verpachtung von Grundstücken. Bodenrecht meint alle öffentlichrechtlichen Rechtsnormen, die die Rechtsbeziehungen des Menschen zu Grund und Boden regeln[367]. Da die BWZSt eine Steuer ist, ist für die Regelung der Gesetzgebungszuständigkeit jedoch Art.105 GG maßgebend. Die Zuständigkeitregelung für den Steuergesetzgeber in Art.105 GG ist ausschließlich und erschöpfend[368]. Allerdings schließt das nicht aus, daß, wie Art.72 Abs.2 bei Art.105 Abs.2 GG, Begriffe aus dem VII. Abschnitt ergänzend heranzuziehen sind. Art.105 Abs.2 GG nimmt auf die Voraussetzungen des Art.72 Abs.2 GG Bezug. Im Bereich des Bodenrechts, einschließlich des Teilausschnittes der Besteuerung, besteht ein Interesse zur Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse über das Gebiet eines Landes hinaus. Um ein abgestimmtes System boden- und steuerrechtlicher Vorschriften zu erreichen, erzwingt der Sachzusammenhang ebenso wie für das städtebauliche Planungsrecht eine übergreifende, umfassende Regelung. Trotzdem ist die Bundeskompetenz allein aus dem Sachzusammenhang nicht herzuleiten, da das Bodensteuerrecht nicht unerläßliche Voraussetzung sonstiger bodenrechtlicher Vorschriften ist[369]. Auch das Bodenbewertungsrecht ist nur dann bundesgesetzlich zu regeln, wenn die Materie, an die es anknüpft, der Bundeskompetenz unterliegt. Nach Art.72 Abs.2 Nr.3 GG besteht ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung.[370] Die Voraussetzungen des Art.105 Abs.2, 2.Alt. GG liegen somit vor. Eine Bundeskompetenz ist also gegeben. Durch die Finanzreform von 1969[371] erhielt der Bund die umfassande, konkurrierende Gesetzgebung für die Steuern. Im Art.105 GG n.F. ist der

---

367 MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.99 zu Art.74
368 LORENZ in DÖV 1954, S.456; HAMANN GG S.433, 435
369 BVerfGE 3, S.421
370 BVerfGE 2,S.224 f. hat allerdings die Voraussetzungen des Art.72 Abs.GG als injustiziabel angesehen;kritisch MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rd.15 zu Art.105
371 Art.105 GG geändert am 12.5.69(BGBl.I,S.359)

Begriff der Steuern mit örtlichem Wirkungskreis fallengelassen worden. Darunter fiel auch die Wertzuwachssteuer[371]. Mit Ausnahme der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern i.S. des Art.105 Abs.2a GG hat der Bund nunmehr die Kompetenz für alle Bundes- und Landessteuern, insbesondere auch über Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis[372]. Ausgehend vom Katalog der Verbrauchs-[373] und Aufwandsteuern[374], die wirtschaftlich an Vorgänge des Verbrauchs von Lebensgütern oder an einen bestimmten Aufwand anknüpfen, fällt weder ein PlWA[375] noch eine allgemeine BWZSt in den Regelungsbereich, der den Ländern in Art.105 Abs.2a GG zugewiesen ist. Der örtlich bedingte Wirkungskreis, der nach Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG a.F. per definitionem für die Wertzuwachssteuer galt[376], steht daher nach der neuen grundgesetzlichen Regelung nicht mehr in Rede. Der örtliche Charakter wäre nur bei objektsteuerlicher Gestaltung zu bejahen. Wie die GrdSt. wäre die BWZSt durch die Anknüpfung an das Grundstück ortsgebunden und hätte vom Wesen her lokale Bedeutung. Sogar im Vorbehaltsbereich des Art.105 Abs.2a GG besteht eine Sperre für den Landesgesetzgeber, der lediglich auf Steuergebiete beschränkt bleibt, die der Bund nicht geregelt hat. Eine bundesgesetzliche Regelung begründet hierbei die Vermutung der Vollständigkeit[377]. Eine Länderkompetenz nach Art.105 Abs.2a GG scheidet daher aus[378].

---

371 Art.105 Abs.2, Ziff.1 GG a.F.
372 SCHMIDT-BLEIBTREU-KLEIN Rdnr.3 zu Art.105 GG
373 z.B. Biersteuer, Getränkesteuer, Kaffeesteuer, Mineralölsteuer etc. ...
374 systematisch zählen auch die Aufwandsteuern zu den Verbrauchssteuern, vgl. KÜHN-KUTTER § 1 AO Anm.3
375 Es soll, wie oben S.82ff. erörtert wurde, davon ausgegangen werden, daß auch der PlWA Steuer i.S. des X.Abschnittes des GG ist.
376 das "insbesondere" in Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG a.F. war jedoch als "sowie" zu lesen (BVerfGE 16, S.322). Das BVerfG hielt eine bundesrechtlich geregelte Wertzuwachssteuer mit Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG für unvereinbar (BVerfGE 3, S.347)
377 vgl. auch LEIBHOLZ-RINCK Rdnr.2 zu Art.72
378 MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.26 zu Art.105, Bielenberg Gutachten Juristentag S.101, DELONGE in Initiative S.61 ff., FRIAUF in DVBl.1972, S.656;a.A. ZACHER Rdnr.7 zu Art.161 BV mit unzutreffender Begründung

b) Ertragshoheit

Problematischer ist die Frage, wem das Aufkommen dieser Steuer zustünde (Art.105 Abs.2, 1.Alt. GG), anders ausgedrückt, wer nach Art.106 GG die Ertragshoheit für die BWZSt hätte. Der Kreis der Träger der Ertragshoheit ist in Art.106 GG abschliessend geregelt[379] und auf Bund, Länder und Gemeinden beschränkt. Andernfalls würde der vertikale Finanzausgleich unterlaufen werden können[380]. Je nach Ausgestaltung der BWZSt ist der Inhaber der Ertragshoheit verschieden. Lediglich bei einer Gestaltung als Realsteuer stünde nach Art.106 Abs.6 GG das Aufkommen den Gemeinden unmittelbar zu. Nach der Legaldefinition des § 1 Abs.3 AO sind Realsteuern lediglich die Grund- und Gewerbesteuer. Die Realsteuern unterliegen einem numerus clausus[381], was sich auch aus den Materialien zum GG ergibt[382]. Auch wenn die BWZSt als Objektsteuer ausgestaltet wäre, wäre sie demzufolge keine Realsteuer, obwohl eine realsteuerliche Gestaltung steuersystematisch denkbar wäre. Art.106 Abs.6 GG enthält gleichzeitig eine Bestandsgarantie für die herkömmlichen Realsteuern[383], da sonst die Ertraghoheit der Gemeinden eine sinnlose Leerformel wäre. Daraus folgt, daß durch eine BWZSt jedenfalls die GrSt nicht ersatzlos gestrichen werden könnte. Da der Kreis der Realsteuern auf Grund- und Gewerbesteuer begrenzt ist, und den Gemeinden unmittelbar nur das Aufkommen der Realsteuern zusteht, stünde nach der gegenwärtigen Rechtslage das Aufkommen der BWZSt den Gemeinden nicht unmittelbar zu. Lediglich mittelbar, im Wege des Finanzausgleichs könnten die Länder und dadurch die Gemeinden am Auf-

---

379 abgesehen von Art.140 GG, Art.137 Abs.6 WV, die die Kirchen mit einbeziehen.

380 MUSSGNUG a.a.O., S.273

381 KÜHN-KUTTER Anm. 3b zu § 1 AO; GIESE-SCHUNCK Anm.II 9 zu Art.105 GG; BVerfGE3, S.438; vgl. auch § 1 Realsteuersperrgesetz v.7.3.35 (RGBl.I. S.349) und EG zu den Realsteuergesetzen v.1.12.36 (RGBl.I S.961); ablehnend MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.38 zu Art.105 GG a.F.

382 Verhandlungen im Finanzausschuß des PR über die Fassung des Art.105 GG (Kurzprotokolle der 2.u.3. Sitzung); vgl. auch GERNE in Grundsatzfragen S.61

383 a.A. MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr. 71 zu Art.106 GG

kommen der BWZSt partizipieren.

Bei einer "Einkommensteuer-Lösung" im weiteren Sinne (die sowohl realisierte wie nichtrealisierte Wertsteigerungen betreffen kann) und die vor allem in den SPD-Vorschlägen propagiert wird[384], erhielten die Gemeinden aufgrund Art.106 Abs.5 i.V. m. Art.106 Abs.3 einen Teil des Aufkommens, Bund und Länder den anderen Teil. Damit wäre auch die Voraussetzung des Art.105 Abs.2 1.Alt. GG erfüllt, der dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Steuern gibt. Denkbar wäre auch eine Ausgestaltung als Grundverkehrsteuer, die, ähnlich der GrESt, an Veräußerungsvorgänge anknüpft. Sie stünde nach Art.106 Abs.2 Ziff.4 i.V. mit Art.106 Abs.1 und Abs.3 den Ländern zu, so daß für sie Art.105 Abs.2 1.Alt. nicht zur Anwendung käme. Dennoch behielte der Bund die Kompetenz zum Erlaß der Steuer aufgrund Art.105 Abs.2 2.Alt. GG i.V. m. Art.72 Abs.2 Ziff.3 GG. Für eine spezielle Ausgestaltung der BWZSt, die keinem der gängigen Steuertypen entspräche, müßte eine Ertragshoheit im Wege der Grundgesetzergänzung geregelt werden[385], allerdings unter Beachtung des realsteuerlichen numerus clausus. Eine Verfassungsergänzung könnte die Ertragshoheit des Bundes, der Länder, oder, als Gemeinschaftssteuer, des Bundes und der Länder gemeinsam begründen.

c) Verwaltungshoheit

Auch die Verwaltung der Steuern ist nach Art.108 GG zwischen Bund und Ländern verteilt[386]. Die Verwaltungshoheit für eine objektsteuerlich oder subjektsteuerlich ausgestaltete BWZSt obläge nach Art.108 Abs.2 GG den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes (Art.108 Abs.3 GG i.V. mit Art.106 Abs.3 GG[387]). In eigener Regie würden die Landesfinanzbehörden

---

384 s.oben S.62 ff.
385 vgl. FRIAUF in DVBl. 1972, S.657
386 vgl. KÜHN-KUTTER §§ 602 ff. FVG
387 mit der Möglichkeit der Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden aufgrund Bundesgesetzes nach Art.108 Abs.4 GG, was den Steuervollzug durch ein zentrales Grundstückskataster auf Bundesebene erheblich vereinfachen und damit erleichtern könnte.

eine als Grundverkehrsteuer ausgestaltete BWZSt. verwalten. Eine Gemeindefinanzverwaltungshoheit hinsichtlich der BWZSt. nach Art.108 Abs.4 GG kommt nicht in Betracht, da sie voraussetzen würde, daß das Aufkommen der BWZSt den Gemeinden ganz zuflösse, was aber nach Art.106 Abs.6 GG allein im Rahmen der Realsteuern möglich wäre.

II. Eigentumsgarantie

1. Inhalt und Bedeutungswandel des Eigentums an Grund und Boden.

Der Eigentumsbegriff hat vor dem Hintergrund gewandelter gesellschaftlicher und politischer Verhältnisse einen häufigen Bedeutungswandel erfahren. Dabei wechselten Perioden, in denen die individualistische Komponente des Eigentums stark betont wurde, ab mit Perioden, die die Gemeinschaftsbezogenheit mehr in den Vordergrund stellten.
Die Reichsverfassung vom 28.3.1849 hatte, systematisch den Grundrechten zugeordnet, in den §§ 164 und 165 das Recht auf Eigentum statuiert[388]. Enteignungen waren danach nur aufgrund eines Gesetzes, gegen gerechte Entschädigung und zugunsten des Gemeinwohls möglich. Art. 165 RV sicherte generell die freie Veräußerlichkeit und Vererblichkeit von Grundbesitz.

Auch die Verfassungsurkunde für den Preußischen Staat vom 31.1.1850 enthielt in Art. 9 die Gewährleistung des Eigentums[389], das durch scharfe Schutzbestimmungen gegen eine Enteignung gesichert war. Die Rspr. des PrOVG entwickelte zum Art. 9 erste Grundsätze der Sozialgebundenheit des Eigentums. Das BGB, dessen Grundkonzeption römisch-rechtlich ist, trug dem liberalen Gedankengut in seinem § 903 Rechnung. Im Grundsatz kann der Eigentümer mit seinem Eigentum frei schalten, die Einschränkungen bilden die Ausnahme[390]. Im ersten Entwurf des BGB fand sich noch der Ausdruck "der Eigentümer kann sein Eigentum nach Willkür gebrauchen"[391]. Nicht zuletzt die Bodenreformbewegung des ausgehenden 19. und beginnenden 20. Jahrhunderts bewirkte eine verfassungsrechtlich stärker abgesicherte soziale Komponente des Eigentums, die in der WV

---

388 Abschn. VI "Grundrechte des deutschen Volkes"
389 Titel II: Von den Rechten der Preußen
390 vgl. PALANDT Anm.1 zu § 903 BGB
391 MUGDAN Materialien S. 577 f.

vom 11.8.1919 in den Art. 153 und 155 ihren Niederschlag fand [392]. Art. 153 WV garantierte das Eigentum im Rahmen der inhalts- und schrankenbestimmenden Gesetze. Bei Enteignungen war eine angemessene Entschädigung zu zahlen, jedoch konnte reichsrechtlich die Entschädigung auch ausgeschlossen werden. Dem erhöhten Bewußtsein für die soziale Pflichtigkeit des Eigentums entsprechen Art 153 Abs.3 WV[393] und insbesondere der Bodenreformartikel 155 WV. Art. 155 Abs.3 WV sah als Programm die Nutzbarmachung der Wertsteigerungen des Bodens für die Gemeinschaft vor, welche ohne Kapital- bzw. Arbeitsaufwand entstanden. Im Zusammenhang mit der Bearbeitungs- und Ausnutzungspflicht des Art. 155 Abs.1 S.3 WV , die dem Grundbesitzer gegenüber der Gemeinschaft obliegt, wird deutlich, daß der Verfassungsgeber von 1919 das Renteneigentum für die Allgemeinheit heranziehen wollte. Änderungen der Ertragsfähigkeit, die auf Arbeits- oder Kapitalaufwendungen des Grundstückseigentümers zurückzuführen sind, sollten gleich Wertsteigerungen infolge von Bebauung von der Inpflichtnahme ausgenommen werden. Lediglich Wertsteigerungen, die dem Eigentümer aufgrund von Maßnahmen der Allgemeinheit, wie Erschließung, Ausweisung von Industriegebieten, Nähe von Schulen etc., sozusagen"unverdient" in den Schoß fielen, sollten der Gesamtheit nutzbar gemacht werden. Wegen des programmatischen Charakters des Art. 155 Abs.3 S.2 WV bedurfte es der Ausgestaltung durch den Gesetzgeber[394]. Verwirklicht wurde der Art. 155 Abs.3 S.2 WV teilweise in den Siedlungsgesetzen, in denen die Enteignungsentschädigungen außerordentliche Wertsteigerungen unberücksichtigt ließen [395]. Dennoch blieb aufs Ganze gesehen, das Ergebnis der Verfassungsbestimmungen, die das Bodenrecht stärker in Pflicht nehmen wollten, dürftig. Die Tendenz der eigentumsrechtlichen Verfassungslage in der Weimarer Zeit blieb trotz gewisser Ansätze

---

392 Art.153 und 155 WV stehen systematisch im 2.Hauptteil: Grundrechte und Grundpflichten der Deutschen. Dennoch hatten sie nach bestr. Meinung nur Richtlinien-und Programmsatzcharakter, vgl. Anschütz S. 455 ff.

393 Art. 154 Abs.2 WV, soweit es Erbschaften betraf.

394 Ein Antrag des Abgeordneten DÜRINGER, die Wertsteigerungen im Wege der Besteuerung nutzbar zu machen, wurde abgelehnt.

395 gewissermaßen als Kehrseite der Besteuerung; vgl. dazu auch MUSSELMANN S.38 f.

einer stärker betonten sozialen Gebundenheit des Eigentums, restaurativ-liberal. Aufbauend auf der Lehre verstärkte die Rechtsprechung den Eigentumsschutz durch Einbeziehung aller Vermögensrechte des Privatrechts in den Eigentumsschutzbereich und durch einen erweiterten Enteignungsbegriff [395a].

Im Sinn einer Befestigung der bisherigen Eigentumsverfassung verlief auch die Entwicklung nach 1945. Der spezielle Bodenreformartikel ist ins GG nicht übernommen worden. In den Beratungen des Parlamentarischen Rates über die Fassung des Art.14 wurde vorgeschlagen[396]:

1. Das der persönlichen Lebenshaltung oder der eigenen Arbeit dienende Eigentum wird zugleich mit dem Erbrecht gewährleistet. Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt.

2. Eigentum verpflichtet. Seine Ausübung findet ihre Schranken in den Lebensbedürfnissen der Allgemeinheit und der öffentlichen Ordnung des Gemeinwesens.

Bei Stimmengleichheit wurde der Antrag abgelehnt. Die in Art.153 WV bestimmte "angemessene" Entschädigung wurde vom Parlamentarischen Rat nicht übernommen. Stattdessen erhielt Art 14 GG die Fassung, die Höhe der Entschädigung bestimme sich nach gerechter Interessenabwägung[397]. Das Grundgesetz hat den zu Art. 153 WV entwickelten Enteignungsbegriff übernommen, was die Rechtsprechung mehrfach bekräftigte[397a].
Die vor Inkrafttreten des GG erlassene BV lehnte sich in Art. 158, 161 an die WV an. Art. 161 S.3 BV stellt erneut die Forderung nach Nutzbarmachung der Bodengewinne auf[398]. Wie schon in der WV erfuhr dieser Programmsatz bisher keine Konkretisierung durch den Steuergesetzgeber.
Die Verfassungsgarantie des Privateigentums, ursprünglich eine demokratische Errungenschaft gegenüber staatlicher Übermacht und behördlicher Willkür, ist heute durch Zusatzprotokoll zu Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten auch supranationales Recht . Nach der dortigen Präambel fällt sie unter die kollektive Garantie gewisser Rechte und Freiheiten durch die Vertragsstaaten, die für das Menschenrecht des Eigentums lautet:

395a ausgehend von M.Wolff, FSchr. Kahl etwa RGZ 107,S.261; 109, S.310; 116,S.268; 126,S.96; 150, S.9
396 Vorlage des Unterausschusses zur 8.Sitzung (Drs. 134)
397 PR 1948/49, schriftl.Bericht zu Art.14 und 15, S.11 ff.
397a insbes. BGHZ 6,S.278
398 auf gleicher Ebene liegt Art.168 Abs.2 BV

"Jede natürliche oder juristische Person hat ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemand darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, daß das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch das Gesetz oder durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen. Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums im Einklang mit den Allgemeininteressen oder von Geldstrafen für erforderlich hält."[399]

Die Frage, die sich angesichts dieser Verfassungs- und Völkerrechtslage heute stellt, ist nicht die nach Beibehaltung oder Abschaffung des Privateigentums. Über diese Frage ist durch das GG und die supranationalen Verträge vorab entschieden. Auf dem Boden unserer Rechtswirklichkeit besteht das Problem ausschließlich darin, Inhaltsbestimmungen für das Privateigentum an Grund und Boden zu überdenken und möglicherweise Grenzen neu zu definieren, die das Spannungsverhältnis zwischen der individuellen und der gemeinschaftsbezogenen Komponente zu einem gerechten Ausgleich bringen. Dabei ist unabweisbar, daß Grund und Boden infolge zunehmender Verknappung stärker werdenden Bindungen unterliegen muß, will man den Entwicklungsanforderungen einer modernen Gesellschaft gerecht werden. Die Väter des Grundgesetzes wie die auf Art. 14 GG aufbauende Lehre und Rechtsprechung, deren Wurzeln weit in die Geltungszeit der Weimarer Verfassung zurückreichen, sahen sich nicht der Notwendigkeit ausgesetzt, Grundeigentum anders zu beurteilen als Fahrniseigentum, da in jener Zeit, die unseren Eigentumsbegriff prägte, Grundstücke durchaus marktgängige Objekte waren. Diese Situation ist zumindest im Bereich der Großstädte nicht mehr gegeben. Die Notwendigkeit, den privaten Freiheitsraum durch die immer mehr in den Vordergrund tretenden Bedürfnisse der Allgemeinheit vor allem in den Ballungsgebieten, einzuschränken, bestand nicht oder wurde in ihrer Tragweite nicht erkannt.

---

399 Konvention zum Schutz der Menschenrechte vom 4.11.1950 mit Zusatzprotokoll vom 20.3.1952, durch den BT am 7.8.1952 mit Gesetzeskraft verkündet (BGBl.1952 II , S.686; 1956 II, S.1880)

Eine veränderte Ausganssituation im sozialen und gesellschaftlichen Bereich zieht zwangsläufig eine veränderte verfassungsrechtliche Beurteilung nach sich[399a]. Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff stellt daher keine ewige, unveränderliche Kategorie dar, sondern steht immer in einem funktionalen Verhältnis zur gesellschaftlichen Ausgangslage[399b].
Er bedarf daher stets neuer Gestaltung und Interpretation[399c].

399a so wird in BVerfGE 1, S.264 formuliert: für den Eigentumsbegriff des GG ist maßgebend "das Rechtsinstitut des Eigentums, so wie es das bürgerliche Recht und die gesellschaftlichen Anschauungen geformt haben".

399b eine umgekehrte Abhängigkeit, daß das Verfassungsrecht "Motor" und nicht nur Spiegelbild gesellschaftlicher Entwicklungen ist, besteht gewiß auch - zumindest wäre es wünschenswert.

399c grundlegend dazu Scheuner, Der Schutz des Eigentums, S.42 ff.

2. Die Sozialisierungsermächtigung des Art. 15 GG

Einer der wesentlichsten Beurteilungsmaßstäbe, an dem eine BWZSt zu messen ist, ist Art. 14 GG.
Ohne auf den Streit um die systematische Stellung des Art. 15 GG insbesondere im Hinblick auf das Verhältnis zum Art. 14 GG einzugehen[400], soll vorab eine kurze Bemerkung zum Art. 15 gemacht werden.
In der bodenpolitischen Diskussion wird immer wieder als radikale Alternative zu steuer- und bodenrechtlichen Vorschriften die Ansicht vertreten, die alleinige Methode zur Lösung der Bodenfrage liege in der Sozialisierung, oder, wie es häufig ausgedrückt wird, in der "Kommunalisierung" von Grund und Boden[401]. Einerseits ermächtigt Art. 15 GG den Gesetzgeber zwar zeitlich unbegrenzt[402], Grund und Boden zu vergesellschaften. Andererseits aber stellt Art. 15 klar, daß eine solche Maßnahme durch ein Sozialisierungsgesetz ebenso wie die Enteignung Entschädigungspflichten auslösen würde. Die Entschädigungspflicht wäre schon finanziell eine unüberbrückbare Barriere, da weder der Bund noch die Länder geschweige denn die Gemeinden in der Lage wären, die Entschädigung, die sich nach dem Verkehrswert der Grundstücke bestimmt[403], aufzubringen. Die weitreichende verfassungsrechtliche Ermächtigung[404] zur Umgestaltung der Wirtschaftsverhältnisse kann daher infolge der "Ent-

---

400 nach h.M. selbständiges Rechtsinstitut vgl. MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.5 zu Art.15, IPSEN und RIDDER in VVDStRL Bd.10, S.74, 101, 124 f.; als Unterfall der Enteignung GIESE-SCHUNCK Anm.III zu Art.15

401 kommunalpolitische Tagung der Jungsozialisten, s. SPD-Pressedienst v.19.5.71; Beschluß der Bundesdelegiertenkonferenz v.8.-10.5.1970 der Jungdemokraten im Herrenalb, dies. in Leverkusen 21.-23.5.1971; BERNOULLI a.a.O.; PIRKER S.20

402 MANGOLDT-KLEIN Bd.1 S.459

403 zu den Abweichungen der Entschädigung vom Verkehrswert s.unten S.110 f. ; konstruiert und m.E. contra legem die Interpretation IPSENs VVDStRL Bd.10, S.115 f., der die Junktimklausel und die Entschädigungsvorschrift des Art.15 S.2 GG nur auf "expropriative" Sozialisierungsmaßnahmen bezieht.

404 zu weitgehend IPSEN a.a.O. S.104, der im Art.15 GG i.V. mit Art.20, 28 GG einen Verfassungsauftrag sieht.

schädigungsbremse" kaum zum Tragen kommen[405], wiewohl sie möglich wäre, da das GG kein bestimmtes Wirtschaftssystem gewährleistet[406]. Die Grenzziehung ist aber durch Art. 2 Abs.1, Art.9, Art.12, Art.14, Art.19 Abs.2 und Art.20 I GG gegeben. Insofern kann eine auf dem Boden des Grundgesetzes stehende Wirtschaftsordnung weder die Extremposition der reinen Verwaltungswirtschaft, ohne Spielraum für die Privatwirtschaft, noch die Position des extremen Wirtschaftsliberalismus einnehmen[407]. Die Eingriffsvorbehalte der Art.14 Abs.1 S.2, 14 Abs.3, 15, 105 ff. GG geben dem Gesetzgeber die Möglichkeit, zwischen den angedeuteten Polen die Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung auszugestalten.

---

405 insofern ist MAUNZ Rdnr. 2 zu Art.15 zuzustimmen, der gerade in der Entschädigungsregelung die Ursache dafür sieht, daß vom Art.15 GG bisher kein Gebrauch gemacht wurde. Selbst wenn bei einer Sozialisierungsmaßnahme von voller Entschädigung abgesehen würde, erlaubt das nicht den Schluß auf die Zulässigkeit substanzverzehrender Steuern, da sich die Sozialisierung primär auf bestimmt Gegenstände erstreckt und nicht die Schmälerung von Großvermögen im Auge hat, vgl. LEISNER S.37; zu weitgehend WERTENBRUCH a.a.O. S.64, der die Höhe der Entschädigung nach dem vorhandenen Kapital bestimmt.

406 BVerfGE 4, S.17 f., wonach die soziale Marktwirtschaft nur eine der auf dem Boden des GG mögliche Ordnung ist.

407 THIELE in DVBl. 1972, S.810; a.A. NIPPERDEY S.19, der die soziale Marktwirtschaft im GG verankert sieht.

3. Steuergesetzgebung und Eigentumsrecht

a) Meinungsstand

Oben S. 82 ff. wurde festgestellt, daß es sich bei den verschiedenen Arten von Bodengewinnabgaben um Steuern im technischen Sinne handelt. Daher ist nun allgemein das Verhältnis der Besteuerung zu der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG zu untersuchen. Dabei geht es allgemein um das Problem, ob Eingriffe des Steuergesetzgebers überhaupt an Art. 14 GG zu messen sind oder ob die Finanzhoheit des Staates durch die Grundrechte, insbesondere durch Art. 14 GG, nicht begrenzt ist.

Die Rechtsprechung hatte sich lange mit dem lapidaren Hinweis begnügt, Art. 14 GG schütze nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten[408]. Daraus läßt sich der Schluß ziehen, daß die Rechtsprechung von einem quasi axiomatischen Steuererhebungsrecht, einer durch Bedürfnisse des Staates legitimierten Finanz- oder Steuerhoheit ausging. Steuerpraxis und Wissenschaft folgten dieser Ansicht teilweise[409]. Abgesehen von der vagen Begründung der Steuerhoheit durch Existenzbedürfnisse des Staates wurden Art. 104 ff. GG herangezogen, weil diese stillschweigend von einem Steuererhebungsrecht ausgingen. Diese These ist zutreffend, nicht aber die daraus gezogene Schlußfolgerung, Art. 104 ff. GG gingen als Spezialvorschriften dem Art. 14 GG vor, da die beiden Normenkomplexe auf verschiedenen Ebenen liegen. Kompetenznormen können nicht Grundrechte ihrer Funktion berauben[410]. Die ursprünglich kategorische Leugnung eines möglichen Konflikts mit Art. 14 GG wurde in-

---

408 BVerfGE 4,S.8, 17; 6,S.290,298; 8,S.274,330; 10,S.89,116, 354, 371; 11,S.105,126; 14,S.221,241; 18,S.441,452; 19,S.128, 267; 29, S.402 ff.

409 BFinMin. zit. in BVerfGE 16, S.157; insbesondere vertrat FORSTHOFF die Ansicht, der Steuergesetzgeber habe rechtlich unbegrenzte Eingriffsmöglichkeiten,vgl. in VVDStRL Heft 12, S.31 ff.;später aber schränkte er diese These ein, vgl. in VVDStRL Heft 14, S.84 ff.; ähnlich E.R. HUBER S.21, IPSEN in AöR 78, S.318

410 zutreffend FRIAUF in JurA 1970,S.310; aber MEILICKE in Fschr. BÜHLER S.98, RIDDER in VVDStRL Heft 14, S.2ff.

zwischen von der Rechtsprechung weitgehend aufgegeben[411]. Eine in der Literatur vertretene Meinung geht ebenfalls von einem ungeschriebenen Verfassungssatz aus, wonach der Staat eine Abgabenhoheit hat. Dennoch sei diese Abgabenhoheit nicht völlig frei von Grundrechtsbindungen[412]. Eingeschränkt werde die Finanzhoheit aber lediglich durch die Grundsätze der Menschenwürde, das allgemeine Persönlichkeitsrecht und den Gleichheitssatz[413]. Anklänge an eine Beschränkung von der Seite des Eigentumsschutzes finden sich in der Forderung auf Erhaltung des Existenzminimums und der privaten Wirtschaftsordnung[414]. Eine Sondermeinung[415] differenziert die Steuer nach ihren Zielen: nur soweit eine Steuer lenkend wirken sollte, seien danach Grundrechte betroffen. Eine derartige Aufspaltung nach Finanz- und Lenkungsfunktion erscheint wenig praktikabel, da sich die verschiedenen Motive nur schwer aussondern lassen.

Abweichend von diesen noch zaghaften Versuchen, die Finanzgewalt durch Grundrechte zu begrenzen, geht die heute herrschende Auffassung davon aus, daß die Steuergesetzgebung als Teil der allgemeinen Rechtssetzung völlig in die allgemeine Rechtsordnung einzubeziehen ist und der Steuergesetzgeber über Art.1 Abs.3 GG an die Eigentumsgarantie gebunden ist[416]. Danach hat die Verfassungsnorm Vorrang und der Steuergesetzgeber muß in jedem Fall das zu erlassende Gesetz auf die Vereinbarkeit mit Art. 14 GG prüfen.

---

411 BVerfGE 23,S.288, 315; 28, 119,142 formuliert, Art. 14 GG schütze "grundsätzlich" nicht gegen Auferlegung von Geldleistungspflichten; noch weitergehend BVerfGE 27, S.326,343, wonach Steuern "in der Regel" nicht an Art.14 GG zu messen sind.

412 K.ROTH S.79 ff.,HETTLAGE in VVDStRL Heft 14, S.81 ff.,176; RIDDER in VVDStRL Heft 10, S.124 ff.

413 HETTLAGE a.a.O. S.5, 32, 176

414 K.ROTH S.89 f.

415 BELLSTEDT S.123 ff.

416 so bereits HAMANN in BB 1952,S.953 ff.; FLUME in Festgabe SMEND S.59 ff.,73 ; WEBER in VVDStRL Heft 14, S.81 ff.; FAEHLING S. 23; MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG- HERZOG Rdnr.3 zu Art. 105 GG; FRIAUF in JurA 1970,S.311; K.VOGEL, Finanzverfassung S. 36 f.; KIRCHHOF, Besteuerungsgewalt und GG S.12

b) Stellungnahme

Die Auffassung, wonach die Steuergewalt lediglich durch die "Extremwerte" der Grundrechtsordnung, also Menschenwürde, Existenzminimum und allgemeines Persönlichkeitsrecht beschränkt sein soll, ist schwerlich haltbar, denn sie verkennt, daß die Grundrechtsordnung unteilbar ist, da sich die Grundrechte in ihren Sicherungsfunktionen ergänzen und einzelne Garantien nicht herausgelöst werden können, ohne daß gleichzeitig die Eigentumsgarantie als die wirtschaftliche Fundamentalnorm der übrigen Freiheitsrechte berührt wäre[417]. Vollends unhaltbar erscheint die Auffassung, die Steuerhoheit bewege sich im grundrechtsfreien Raum, denn damit gewinnt der Staat die Möglichkeit, auf dem Wege der Besteuerung die gesamte Grundrechtsordnung aus den Angeln zu heben[418] und besonders die Eigentumsgarantie inhaltlich völlig zu entleeren. Daher verdient eindeutig die Meinung den Vorzug, die die aus Art. 1 Abs.3 GG folgert, der Steuergesetzgeber sei in vollem Umfang an die Grundrechte und damit auch an Art. 14 GG gebunden[419].
Der Inhalt von Steuergesetzen bestimmt sich weithin nach dem Finanzbedarf und politischen Zielen. Es ist daher begreiflich, wenn man Steuergesetze nicht an Art. 14 GG messen möchte. Warum aber sollte gerade der praktisch wichtigste staatliche Eingriff an Grundrechten, die in ihrer Primärfunktion immer noch Abwehrrechte gegen staatliche Eingriffe sind, nicht gemessen werden können? Dies entspricht auch einem modernen Demokratieverständnis. Die gesetzgebenden Körperschaften bedürfen in ihrer Gestaltungsaufgabe einer wirksamen Kontrolle durch Verfassungsgrundsätze[420]. Dieser Kontrolle bedarf es umso mehr, als die Grenzen zwischen Legislative und Exekutive flüssig sind[421].
Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, daß ein PlWA oder eine allgemeine BWZSt an Art. 14 GG zu messen ist.

---

417 zutreffend FAEHLING S.21
418 diese Gefahr hat auch FORSTHOFF in VVDStRL Heft 12,S.32 f. gesehen, vgl. auch HETTLAGE in VVDStRL Heft 14,S.5
419 ebenso LERCHE,S.179, FRIAUF in JurA 1970, S.318,PAPIER in Der Staat 1972,S.489
420 BENDA in DStZ 1973,S.57
421 zumal zahlreiche Gesetzentwürfe in den zuständigen Fachministerien erarbeitet werden

4. Gegenstand und Umfang der Eigentumsgarantie

a) Eigentumsbegriff und verfassungsrechtliche Funktionen des Eigentums

Um Grenzen für eine steuerliche Abschöpfung der Wertgewinne festlegen zu können, muß zunächst untersucht werden, was Gegenstand der Eigentumsgarantie ist und wie weit sie reicht. Die Eigentumsgarantie hat zwei Zielrichtungen[422]. Sie garantiert das Rechtsinstitut Eigentum als Grundpfeiler der gesamten Wirtschaftsverfassung und schließt dadurch extreme Zielsetzungen weitgehend aus[423]. Aus der Institusgarantie läßt sich daher, abgesehen vo einer äußersten "systemerhaltenden" Schranke, bezüglich eines steuerlichen Eingriffes wenig gewinnen. Wichtiger ist in diesem Zusammenhang die Gewährleistung des subjektiven Rechts für den einzelnen auf Achtung seines Eigentums durch den Steuergesetzgeber als Hoheitsträger. Eine Grenzziehung aus der Sicht des subjektiven Eigentumsrechtes setzt voraus, daß man sich den Inhalt des Eigentums für den einzelnen Träger vergegenwärtigt. Während die Institutsgarantie die Grundlage der privaten Wirtschaftsordnung gewährleisten soll, gibt das Individualrecht dem einzelnen Träger die Möglichkeit, sein Leben wirtschaftlich selbstverantwortlich zu gestalten und zu sichern[424]. Als Sicherung der wirtschaftlichen Basis ermöglicht es erst in vollem Umfang den Genuß von Freiheitsrechten[425].
Vor diesem Hintergrund ist der heutige weite Eigentumsbegriff zu sehen. Die Begriffserweiterung ging einher mit der Erweiterung des Enteignungsbegriffes zur Zeit der WV[426], der von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes übernommen wurde[427]. Dementsprechend fallen nach einhelliger Meinung nicht nur körperliche Gegenstände i.S. der §§ 90 ff. BGB sondern auch

---

422 von MANGOLDT-KLEIN Art.14 Anm. II 6; HAMANN-LENZ Art.14 Anm. A 1
423 MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr. 4 zu Art. 14, REINHARDT, Verfassungsschutz S.14 ff.
424 DIESTER , S.12, GEIGER; Eigentumsgarantie S.186
425 BGHZ 6, S.276; REINHARDT, Verfassungsschutz S.29
426 RGZ 109, S.319
427 BGHZ 6, S.278

alle vermögenswerten Rechte des Privatrechts[428] unter den Eigentumsbegriff. Folgerichtig sind auch Forderungsrechte durch Art. 14 GG geschützt, da schutzwürdiges Eigentum eine einheitliche Beurteilung erfahren muß. Von der Einbeziehung obligatorischer Forderungsrechte in den Schutzbereich des Art. 14 GG ist logisch nur ein kleiner Schritt zum grundrechtlichen Schutz von Bargeld. Es wäre willkürlich und sachfremd, wollte man Sacheigentum und Forderungsrechte durch Art.14 GG schützen, das Geld als Vermögenswert schlechthin aber von der Garantie ausnehmen[429]. Dafür spricht, daß sachenrechtlich Eigentum an Geldstücken-oder Geldscheinen begründet werden kann[430]. Geld begründet auch dem Staat als Währungsgaranten gegenüber eine forderungsähnliche Position[431].
Zur weiteren Eingrenzung des geschützten Eigentumsinhaltes muß untersucht werden, inwieweit Vermögenspositionen, die im öffentlichen Recht begründet sind, Eigentumsqualität zukommt. Relevant wird dieses Problem im Hinblick auf einen PlWA, da es sich dabei speziell um eine Abschöpfung des Wertzuwachses handelt, der im weitesten Sinn durch Maßnahmen der öffentlichen Hand verursacht wurde. Die Rechtsprechung des BGH hat dazu ausgeführt, die Eigentumsgarantie müsse alle vermögenswerten Positionen umfassen, gleichgültig, ob sie dem bürgerlichen oder dem öffentlichen Recht angehörten[432]. Andere Obergerichte haben demgegenüber einen differenzierenden Standpunkt vertreten, wonach darauf abzustellen ist, ob die öffentlich-rechtliche Position der eines Eigentümers entspricht oder ihr doch nahekommt[433]. Konkretisiert wird diese unscharfe Formel, die im Grunde einen Zirkelschluß beinhaltet, durch das Merkmal der eigenen Leistung[434]. Sie muß zum staatlichen Gewährungsakt hinzukommen, damit Eigentum i.S. von Art. 14 GG begründet wird. Man wird der Rechtsprechung darin folgen können, daß

---

428 vgl.dazu WEBER,Eigentum und Enteignung,S.331 ff., MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.32 zu Art.14,SCHMIDT-BLEIBTREU-KLEIN Rdnr.3 zu Art.14, HAMANN-LENZ Art.14 Anm. B 1 b

429 so auch FRIAUF,Wirtschaftslenkung S.19, MUSSGNUG S.276 f., RÜFNER in DVBl. 1970,S.881

430 vgl. PALANDT Vorbem. 1 vor § 929 BGB

431 was aber nicht als Geldwertgarantie zu verstehen ist

432 BGHZ 6, S.278; 27, 69,73

433 BVerfGE 4,S.219,240;15,S.167,200;16,S.94,112;BVerwGE 2,S.110; E 3,S.226; 17,S.24; 24,S.44; 25,S.220

434 BVerfGE 11,S.221,226; 22,S.241,253;sinngemäß BSGE 9,S.128; ebenso wohl GEIGER S.190, BK Rdnr.91 ff. zuArt.14;abweichend MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.37 zu Art.14 unter Hinweis auf die Stellung des Erben. Der Analogieschluß ist aber nicht zwingend.

Vermögenspositionen, die im öffentlichen Recht wurzeln, nur dann eigentumsfähig sind, wenn zum staatlichen Begünstigungsakt noch eigene Leistung oder Einsatz eigener Mittel des Inhabers hinzutreten[435]. Wie verhält es sich damit bei planbedingten Wertsteigerungen? Zum konsolidierten Vermögen bei Grundstücken gehört diejenige Qualität des Grundstückes, die dieses aufgrund der natürlichen Entwicklung erlangt hat. Auf planerische Entscheidungen, die städtebauliche und infrastrukturelle Maßnahmen nach sich ziehen,hat der Grundstückseigentümer keinen Anspruch. Dementsprechend gehören durch die Aussicht auf intensivere Nutzung erhöhte Erwartungswerte nicht zum geschützten Eigentumsinhalt[436]. Planungsbedingte Werterhöhungen weisen nun gerade nicht die Kennzeichen der eigenen Leistung oder des Einsatzes eigener Mittel auf[437]. Diese faktischen Begünstigungen haben ihre konkret nachweisbaren Ursachen in den öffentlich-rechtlichen Planungsentscheidungen. Die durch Umwidmung von landwirtschaftlichem Grund entstehenden Mehrwerte lassen sich klar auf den öffentlich-rechtlichen Widmungsakt zurückführen. Der Zweck der öffentlich-rechtlichen Entscheidung ist auch regelmäßig nicht eine Begünstigung des einzelnen, sondern die Erfüllung öffentlicher Aufgaben[438]. Damit gehen diese öffentlich-rechtlich begründeten Vermögenspositionen nicht sofort in den geschützten Vermögensbestand über, sondern bleiben, da sie nicht Eigentum i.S. von Art. 14 Abs.1 S.1 GG geworden sind, dem steuerlichen Zugriff ausgesetzt[439]. Die Eigentumsgarantie steht demnach einem PLWA nicht entgegen[440]. Darüberhinaus ermöglicht der allgemeine Rechtsgedanke des Art. 14 Abs.3 S.3 GG den Schluß auf die steuerliche Erfaßbarkeit der planbedingten Wertsteigerungen[441].

435 so auch HAMANN/LENZ Anm. B 1 c zu Art.14GG, einschränkend WEBER, Die Grundrechte S.335 ff.

436 KG in Bauwelt 1956,S.1092; BGH DVBl.57,S.356 , vgl. auch SENDLER in DÖV 1971,S.21

437 daß die Qualitätsverbesserungen durch Maßnahmen der öffentlichen Hand zu einem Bruchteil von dem Begünstigten in Form von Steuern mitfinanziert werden,kann dabei außer Betracht bleiben.

438 ebenso Nicolaysen in Fschr. SCHACK S.113

439 BIELENBERG Verfassung Rdnr.72 f.; hinsichtlich der Enteignungsentschädigung vgl. BGH NJW 1970, S.1372

440 KG NJW 1956, S.1358 hat zu § 10 BaulBG ausgeführt, daß planungsbedingte Wertsteigerungen nicht zum geschützten Vermögen i.S. des Art.14 Abs.1 GG gehören. BGHZ 31,S.238 hat offengelassen, ob eine Abschöpfung der Bodenrente gegen Art.14 GG verstößt.

441 BGHZ 39,S.198, 215; BVerfGE 4,S. 219, 235

Jedoch kann auch hier die Abwägung nicht zur restlosen Aufzehrung führen[442]. Problematisch ist die Einordnung der rechtlichen Zwischenstufen in die Sphäre geschützter Vermögenspositionen. Hinsichtlich der Enteignungsentschädigung ist dabei nach der Rechtsprechung objektiv auf alle tatsächlichen und rechtlichen Umstände abzustellen, die den realen Grundstückswert bestimmen[443]. Demnach ist der Grad der Bauerwartung maßgeblich, der im allgemeinen Verkehr Anerkennung gefunden hat[444], ohne daß dabei stets der Verkehrswert zugrundezulegen ist, da in diesem oft Spekulationspreise enthalten sind. Insofern zählt die Wertschätzung eines Grundstücks nur dann zum geschützten Eigentumsinhalt, wenn diese auf Qualitätsmerkmalen des Grundstücks beruht[445]. Nachdem Chancen und Erwartungswerte nicht zum geschützten Vermögensbestand zählen, könnte man umgekehrt folgern, diese müßten dem steuerlichen Zugriff unterliegen. Dennoch sollte sich die Besteuerung nur auf reale Wertsteigerungen erstrecken, da sonst die Symmetrie zwischen Entschädigung und Besteuerung nicht gewahrt ist.

b) Substanzwertgarantie einzelner Vermögenspositionen und steuerlicher Zugriff auf das Vermögen als solches

Nach der Abgrenzung von Vermögenspositionen des Privatrechts und des öffentlichen Rechts ist darzulegen, was die Eigentumsgarantie für beide gleichermaßen, sofern sie dem Eigentumsschutzbereich angehören, beinhaltet.
Entsprechend dem heutigen Enteignungsbegriff, der ja nur ein Korrelat zum Eigentumsbegriff darstellt, hat die Eigentumsgarantie primär die Funktion, vermögenswerte Positionen in ihrem Wertbestand zu sichern. Je breiter gefächert der Eigentumsbegriff ist und je weiter der Enteignungsbegriff ausgedehnt wird, umso mehr nähert sich die Funktion der Enteignungsentschädigung derjenigen des Eigentums selbst. Die Bedeutung des Sacheigentums in einer mobilen, kapitalbetonten Wirtschaft tritt immer weiter hinter die durch das Eigentum verkörperten

442 SCHACK in MDR 1953,S.195,197;v.MANGOLDT in VVDStRL Heft 10, S.152 f.
443 BGHZ 31,S.238,241; 39,S.209 ff.
444 BGH NJW 1963, S.1916; 1966,S.497
445 BIELENBERG in DVBl. 1971, S. 445

Vermögenswerte zurück. Demgemäß gewinnt die Wertschutzfunktion des Eigentums eine immer größere Bedeutung. Dies gilt in besonderem Maß für Grund und Boden, der seit jeher einen geringeren Substanzschutz genoß als andere Eigentumsarten[446]. Daß sich damit ein ursprünglich substanziell-dinglich verstandener Eigentumsbegriff in eine weniger scharf abgrenzbare Wertkategorie verwandelt, wird man als Ausdruck eines geänderten Eigentumsverständnisses hinnehmen müssen. Unter diesem Blickwinkel garantiert Art. 14 Abs.1 S.1 GG den Vermögenswert eines konkreten Eigentumsgegenstandes[447].
Daraus läßt sich aber nicht folgern, quasi als Additionsvorgang, die Summe aller einzelnen vermögenswerten Positionen und somit der Gesamtbestand des Vermögens sei geschützt[448]. Diese abstrakte Wertgröße ist als Anknüpfungskriterium für den Eigentumsschutz unbrauchbar. Nur die zur Rechtsstellung "verdichtete" konkrete Vermögensposition ist Eigentum i.S. des Art. 14 GG. Auch Gegenstand der Enteignung kann nur ein konkreter Vermögenswert sein, so daß dem Art.14 Abs.3 GG jedenfalls nicht zu entnehmen ist, das Vermögen als solches sei geschützt . Ein umfassender Schutz des Gesamtvermögensbestandes würde auch eine n verfassungsrechtlichen Schutz des Geldwertes beinhalten, der sich aber aus Art.14 GG nicht ergibt[449]. Das Vermögen als solches unterliegt somit nicht der Eigentumsgarantie.
Die Steueranforderung stellt sich seitens des Steuerpflichtigen als Pflicht zur Leistung einer bestimmten Geldsumme aus dem Gesamtvermögen dar[450] . Dem Steuerberechtigten ist es gleichgültig, woher der Steuerpflichtige die Mittel zur Tilgung seiner Steuerschulden nimmt, ob aus vorhandenem Kassen- oder Bankbestand oder durch Aufnahme eines Kredits. Das Steuerobjekt Grund und Boden ist unmittelbar oder mittelbar (bei subjektsteuerlicher Gestaltung der BWZSt) nur Berechnungsgrundlage für die Festsetzung der Steuer. Unerheblich ist aber die Herkunft der Mittel

---

446 so auch FORSTHOFF in FSchr. MAUNZ S.93
447 im Ergebnis auch IMBODEN S.6, ähnlich PAPIER, Der Staat 1972, S.498, dazu auch GEIGER S. 198
448 in diesem Sinn PAPIER a.a.O.S.490;von der Gleichstellung von Vermögen und Eigentum gehen aus IMBODEN a.a.O., FORSTHOFF in FSchr. MAUNZ S.91, MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.48 zu Art. 14 GG
449 vgl. BVerfG HFR 1969, S.347; HETTLAGE in VVDStRL H.14, S.8 f. SENDLER in DÖV 1971, S.22
450 BVerfGE 4, S.8;abweichend IPSEN in AöR 78, S.318, HUBER, Wirtschaftsverwaltungsrecht S.241; K.ROTH S.65 ff. und KLEIN StuW 66, Sp.479 ff. sehen die Besteuerung als speziellen Zugriff auf den Vermögensbestandteil "Geld"

zur Zahlung der BWZSt. Das besteuerte Objekt als geschützter Vermögenswert ist davon nicht unmittelbar betroffen. Indirekt wird aber doch in der Auswirkung das Grundstück als geschützte Vermögensposition betroffen. Der Wert des Zuwachses, den ein Grundstück erfährt, knüpft an den konkreten, durch Art. 14 GG geschützten Vermögenswert "Grundstück" an. Die Höhe der BWZSt hängt daher unmittelbar vom Grundstückswert ab. Die Anforderung der BWZSt ist in ihrer Entstehung klar auf den Steuergegenstand Grundstück zurückzuführen. Das Grundstück wäre auch für den Fall der Nichtentrichtung der Steuer Haftungsgrundlage. Der Lenkungscharakter der BWZSt unterstreicht dies. Speziell Grundstücke mit außerordentlichem Wertzuwachs sollen belastet werden. Aus diesem eindeutigen Ziel ergibt sich, daß die Erhebung der BWZSt letztlich doch den konkreten durch Art.14 GG geschützten Vermögenswert trifft[451]. Ebenso wenig würde man bestreiten können, daß etwa Einkommen- und Gewerbesteuer indirekt die geschützte Vermögensposition "eingerichteter und ausgeübter Gewerbebetrieb" berühren, indem sie den Gewinnertrag schmälern.

c) Nutzungs- und Ertragsgarantie

Die dem Eigentum innewohnende Grundbefugnis des "Haben-Dürfens" schließt zweierlei ein. Statisch bedeutet sie das "Behalten-Dürfen" d.h. den Schutz des Substanzwertes, dynamisch bedeutet sie aber auch das "Erwerben-Dürfen". Diese dynamische Komponente des Eigentums, die auf Neubildung von Vermögenswerten, auf Gebrauch und Nutzung, abzielt, ist einem Eigentum, das Grundlage einer privaten Wirtschaftsordnung ist, immanent. Dieses Recht auf Gebrauch und Nutzung[452] schließt ein, daß auch ein angemessener Vermögenszuwachs garantiert bleibt. Unproblematisch erscheint das für gezogene Nutzungen und Wertsteigerungen der Vergangenheit. Sie sind dem konsolidierten Vermögen bereits zugeflossen und zur gesicherten Position erstarkt[453]. Diffiziler ist aber die Frage nach der Schutzwürdigkeit künftiger Erträge und Wertsteigerungen. Chancen und Erwartungen fallen an sich

---

451 im Ergebnis für die Grundsteuer ebenso FAEHLING S. 55

452 vgl.GEIGER S.191 und K.VOGEL S.40 heben zu Recht hervor, daß die Ertragsmöglichkeit zum Wesen der Eigentumsgarantie gehöre; dazu auch BGHZ 23,S.33

453 das BVerfGE 1,S.277 f. hat hierzu ausgeführt, daß das was der einzelne durch eigene Leistung oder Kapitalaufwand erworben habe, als schutzwürdiges Eigentum anzusehen sei.

nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG. Insbesondere in ihrer Höhe kaum konkretisierbare und keineswegs gesicherte spekulative Wertsteigerungserwartungen wären demnach nicht "eigentumsfähig". Man wird indessen unterscheiden müssen. Aus dem Sinn der Institutsgarantie ergibt sich zweifelsfrei, daß auch der Neuerwerb von Vermögen durch Art.14 GG garantiert sein soll. Damit ist auch die Möglichkeit,in der Zukunft im weitesten Sinn Nutzen aus einem Grundstück zu ziehen,geschützt[454]. Andernfalls wäre die Eigentumsgarantie eines ihrer Grundinhalte , des Nutzungsrechts ,entkleidet und das Innehaben von Vermögensgegenständen wäre Selbstzweck. Die dem Art.14 GG zugrundeliegende wirtschaftliche Entfaltungsmöglichkeit behält nur einen Sinn bei angemessener Nutzbarkeit[455]. Daraus läßt sich an dieser Stelle schon folgern, daß der Wertzuwachs, den ein Grundstück erfährt, jedenfalls nicht gänzlich weggesteuert werden darf[456]. Völlige Ertragslosigkeit wirkt auch zurück auf den Substanzwert. Auch nach Abzug von Substanzerhaltungsaufwand, Inflationsrate, sonstiger Abgaben und BWZSt muß also noch ein angemessener Nettoertrag verbleiben. Allerdings kann der steuerliche Zugriff hinsichtlich künftiger Erträge kräftiger sein, als hinsichtlich der konsolidierten Vermögenssubstanz[457]. Bei der Baulandsteuer wurde eine Abschöpfung bis zur Höhe von 2 % des Verkehrswertes für vertretbar gehalten[458]. Bei völliger Wegsteuerung des Ertrages wäre der Grundstückseigentümer im übrigen gezwungen, wiederkehrende Eingriffe in die Vermögenssubstanz vorzunehmen, gegen die sowohl von der individuellen, als auch von der institutionellen Eigentumsgarantie gewichtige Bedenken bestünden[459].

---

454 so heute die überwiegende Meinung, vgl. FRIAUF in JurA 1970, S. 299 ff.,315 ff.; in DVBl.1972,S.658; RÜFNER in DVBl.1970, S.882; GEIGER S.194; KLEIN in DÖV 1973,S.437 f.;PAPIER in Der Staat 1972,S.498 f.; weitergehend wohl VOGEL S.42, der sogar das Belassen des Gebrauchswertes genügen lassen will.

455 im Ergebnis auch SCHEUNER,Verfassungsschutz S.72

456 so auch RÜFNER in DVBl.1970,S.882,FRIAUF in JurA 1970,S.317, WEBER, Grundrechte S.359

457 ebenso GEIGER S.198

458 BFHE 92, S.506

459 Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit von Substanzsteuern auch in BVerwGE 6,S.267

d) Nominalprinzip und Substanzwerterhaltung

Im Zusammenhang mit der Erhaltung der Wertsubstanz ist zu untersuchen, inwieweit sich eine Bodengewinnbesteuerung auf der Basis des geltenden Nominalprinzips auf inflationäre Scheingewinne erstrecken kann[460]. Unter dem Eindruck einer stetigen Geldentwertung[461] wird das Festhalten am Nominalprinzip zunehmend zweifelhaft[462]. Die Besteuerung führt dann zu einem unzulässigen Substanzverzehr, wenn die Rendite oder der Wertzuwachs geringer sind, als Inflationsrate plus Steuer. Die Progression bewirkt, daß eine der Geldentwertung entsprechende Erhöhung des Einkommens zu einem überproportionalen Ansteigen der Steuern führt. Dadurch wird auch die Wirkung der Freibeträge und Freigrenzen abgeschwächt und die Eigentumsgarantie unterlaufen. Außerdem wird durch mangelnde Geldwertstabilität und nachhaltige Besteuerung der Flucht in die Grundstückswerte Vorschub geleistet. Hält man am Nominalprinzip fest, was ohne tiefgreifende Änderungen des gesamten Währungs- und Steuersystems erforderlich ist, müßte der Gesetzgeber, um der Besteuerung der inflationären Scheingewinne vorzubeugen, eine Wertsteigerungsrate in Höhe der Inflationsrate, etwa in Form von Freibeträgen, von der Besteuerung ausnehmen[463]. Die fortschreitende Geldentwertung berührt auch das Sozialstaatsprinzip in starkem Maße, da die Geldwertstabilität für weite Teile der Bevölkerung eine geradezu existenzielle Bedeutung hat[464]. Selbst bei steuerlicher Freistellung in

---

460 das Gutachten zur Reform der direkten Steuern, SchrR des BFinMin. Heft 9, S.19, hält bedingungslos am Nominalprinzip fest; vgl. zu dem Problem auch BÜHLER, "Capital gains" S. 14

461 angesichts einer Wachstums- und Vollbeschäftigungspolitik wird sie die Regel bleiben, vgl. VANGEROW in StuW 1968,Sp. 347

462 BFHE 89, S.422; 90,S.336; der BFH konzedierte bei einer Inflationsrate von 3,5 %, ein Verstoß gegen Art. 14 GG läge bei der Besteuerung der Kapitalzinsen nach dem Nominalprinzip noch nicht vor, ebenso BVerfG HFR 1967,S.347 (früher schon RG Z100,S.129)

463 vgl. v.WALLIS in DB 1973, S.843; von einem festverzinslichen Wertpapier von 7 % iger Bruttonominalverzinsung bleibt bei nur 4 % Inflation: 7 % abzgl.1 % VSt, abzgl.z.B.2% ESt,abzgl. 4 % Inflation= 0 % Realverzinsung,vgl.BFH in DB 1967,S.1877; als Orientierungsgröße für verfassungsrechtlich unbedenkliche Inflationsraten kann der Habenzins für langfristige Spareinlagen gelten, vgl.MAMMITZSCH S.139, FLÄMIG S.425 ff.

464 HETTLAGE in VVDStRL Heft 14,S.33

Höhe der jährlichen Entwertungsrate vermeidet man aber nicht die nachhaltige Substanzverringerung. Auf einen anderen gangbaren Weg wurde im Schrifttum hingewiesen[465]. Danach könnte man bei einer BWZSt auf realisierte Gewinne den fiktiven Anschaffungswert entsprechend den Geldwertverhältnissen fortentwickeln. Im Jahr der Realisierung stünde dann der ebenfalls fiktive Wiederbeschaffungswert dem Verkaufserlös gegenüber. Eine dritte Möglichkeit, der Scheingewinnbesteuerung zu entgehen und so den Substanzwert des Grundstückes zu erhalten, wäre die Einführung einer prozentual von der Wertsteigerung zu berechnenden steuerfreien Rücklage[466].
Sofern die BWZSt so gestaltet ist, daß sie aus den Erträgen bezahlt werden könnte, ließe sie den Substanzwert und damit das Eigentum unangetastet[467]. Eine Minderung der Liquidität des Vermögens stört dabei nicht, da diese keine Eigentümerposition darstellt[468]. Als garantierte Substanz gilt aber nach der Rechtsprechung nur die Nominalsubstanz[469].

---

465 SCHMITZ in DStR 1970,S.685
466 dieser Vorschlag stammt von BOCKELBERG in BB 1973,S.674
467 BFH BStBl.1963 III,S.413 ff.;BVerfGE 19,S.128 f.
468 BVerfGE 4, S.17; 6, S.298; OVG Münster AS Bd.15,S.189,199
469 BVerfG HFR 1969,S.347

5. Inhaltsbestimmung des Eigentums und soziale Eigentumsbindung

a) Besteuerung und Enteignung

Bei der weiteren Bestimmung des Eigentumsinhalts und seiner Grenzen ist die soziale Pflichtigkeit des Eigentums besonders zu berücksichtigen. Als Vorfrage muß dabei der steuerliche Eingriff zur Enteignung hin abgegrenzt werden[470].
Die Steuer soll zu diesem Zweck anhand der Theorien, die zur Abgrenzung der Enteignung von der Sozialbindung entwickelt wurden, bewertet werden.
Nach der in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes und im Schrifttum teilweise vertretenen sogenannten modifizierten Einzelakt-Theorie[471] liegt eine Enteignung dann vor, wenn unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz vom Betroffenen ein Sonderopfer verlangt wird. Dies ist bei Steuern, die aufgrund allgemeiner Gesetze unter Beachtung des Gleichheitssatzes ein gleich wirkendes Allgemeinopfer auferlegen, gerade nicht der Fall[472]. Unabhängig von der Intensität der Besteuerung kann daher nach der Einzelakttheorie der steuerliche Eingriff nicht als Enteignung angesehen werden.
Nach den Theorien, die auf den materiellen Gehalt des Eingriffs abstellen[473], vor allem der vom Bundesverwaltungsgericht ververtretenen Zumutbarkeitstheorie[474], könnte bei einem hohen Steuersatz oder hohen Progressionsstufen eine Enteignung vorliegen[475]. Allein auf die Tragweite des Eingriffs abzustellen, ist indessen unzutreffend, da von einer Enteignung regelmäßig nur ein abgegrenzter Personenkreis betroffen wird. Damit ist auch der Gleichheitssatz berührt. Ausgehend von der modifizierten Einzelakttheorie stellt der steuerliche Eingriff als allgemein wirkend keine Enteignung dar. Der Enteignungscharakter von Steuern läßt sich auch deshalb verneinen, daß der enteignende Eingriff stets konkret bestimmbare Vermögens-

---

470 im Schrifttum werden steuerliche Eingriffe teils als der "Enteignung gleichkommend" angesehen,s.dazu DIESTER S.139, SCHEUNER,Verfassungsschutz,S.121,MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.84 zu Art. 14

471 ständige Rspr.des BGH seit BGHZ 6,S.279; vgl.auch WEBER, Grundrechte S.372 ff.,SCHEUNER,Verfassungsschutz S.100 f.

472 DIESTER S.40; BFH BStBl.1959 III,S.131 f.

473 so die Privatnützigkeitstheorie,REINHARDT,Verfassungsschutz S.10 ff. oder die Substanzminderungstheorie,SCHELCHER in AöR 57,S.347 ff.

474 BVerwGE 5,S.143; 7,S.299; 11,S.68,75

475 in diesem Sinn KNOLL,AöR 79,S.471 f.,HUBER in DÖV 1956,S.172 und wohl auch v.HIPPEL in VVDStRL Heft 10,S.21

gegenstände betrifft, während im Wege der Besteuerung nur ein allgemeines Wertopfer in bestimmter Höhe zu erbringen ist[476]. Unbrauchbar zur Abgrenzung erscheint das Argument, bei der Enteignung stehe das Nehmen im Vordergrund, bei der Steuerzahlung das Geben[477], denn es ist im Ergebnis gleichgültig, ob dem Betroffenen Eigentum entzogen wird oder eine Verpflichtung zur Übertragung begründet wird. Eine Enteignung ist überdies an das Gemeinwohlerfordernis gebunden. Das bloße fiskalische Interesse, wie es typischerweise bei der Steuer im Vordergrund steht, reicht nicht aus, um diesem Erfordernis gerecht zu werden. Steuern setzen zwar die öffentliche Hand in den Stand, ihre Aufgaben zu erfüllen. Indirekt wird dadurch auch das Wohl der Allgemeinheit gefördert. Das Wohl der Allgemeinheit i.S. des Art. 14 Abs.3 GG setzt aber voraus, daß der Allgemeinheit ein unmittelbarer Vorteil zuwächst. Nach § 7 HaushaltsgrundsätzeG fließen die Steuereinnahmen aber zunächst in den großen "Topf", aus dem sie in einem zweiten Vorgang zur Bestreitung der öffentlichen Ausgaben allgemein zur Verwendung kommen.

Am deutlichsten wird der Gegensatz zwischen Besteuerung und Enteignung an der Junktimregelung des Art.14 Abs.3 S.2 GG. Es wäre widersinnig, Steuern zu erheben und anschließend für den Eingriff Entschädigung zu leisten, denn in diesem Fall müßte"mit der einen Hand zurückgegeben werden, was mit der anderen vorher genommen wurde"[478]. Es liegt im Wesen der Steuerforderung als Geldforderung, daß es für sie keine Ersatzleistung geben kann. Die Besteuerung soll gerade einen teilweisen Vermögensentzug bezwecken, wohingegen die Enteignung vermögensneutral sein soll[479]. Eingebettet in die Eigentumsgarantie, von der die Enteignung keine Ausnahme bildet, wird die Bedeutung der Eigentumsgarantie als Wertgarantie sinnfällig.

---

476 FRIAUF,JurA 1970,S.306, PAPIER,Der Staat 1972,S.488 kennzeichnet den Gegenstand der Leistung bei der Enteignung als Speziesschuld.

477 BELLSTEDT S.123 ff.

478 FORSTHOFF in BB 1953,S. 422; MUSSGNUG S.266;SCHUMACHER in NJW 1951,S. 53 ff.

479 zu den Differenzen, die sich aus der Abwägung des Art.14 Abs.3 S.3 GG ergeben können, s. unten S.[illegible]

b) Besteuerung als Inhaltsbestimmung des Eigentums

Da nunmehr das Verhältnis von Besteuerung und Enteignung geklärt ist, muß weiter geprüft werden, ob sich die Besteuerung als Inhaltsbestimmung des Eigentums nach Art.14 Abs.1 S.2 GG darstellen läßt. Art. 14 Abs.1 GG enthält keine Begriffsdefinition des Eigentums . Deshalb ist es Aufgabe des einfachen Gesetzgebers, den jeweiligen Eigentumsinhalt zu bestimmen und seine Schranken festzulegen. Der Umfang der Eigentumsgarantie ist a priori unter der notwendigen Einschränkung der Sozialbindung zu begreifen[480]. Das schutzwürdige Eigentumsrecht ist also von vornherein durch Gesetze, die es in seinem Inhalt bestimmen und eingrenzen, konkretisiert[481]. Nur das gesetzlich konkretisierte Eigentum ist verfassungsrechtlich geschützt. Für den Träger des Eigentumsrechts kennzeichnet der Begriff der sozialen Eigentumsbindung (Art.14 Abs.2 GG), dem unmittelbare Verbindlichkeit zukommt[482], diese Konkretisierung. Im Gegensatz zur Enteignung, die die Substanz des Eigentums entzieht, schränkt die Sozialbindung die Verfügungsgewalt des Eigentümers ein. Die Dispositions- und Nutzungsmöglichkeit seitens des Eigentümers werden damit Bindungen unterworfen. Die Inhaltsbestimmung steht aber nicht zur schrankenlosen Disposition des Gesetzgebers.
Ausgehend von der richtigen These, Voll-oder Teilentzug geschützter Vermögenssubstanz könne keine Sozialbindung sein, wurde im Schrifttum vertreten, der Entzug des von der Eigentumsgarantie umfaßten Geldes könne keine Sozialbindung sein[483]. Dies wäre nur zutreffend, wenn durch die Steuer konkrete Geldstücke oder Geldscheine angefordert würden. Die Steuerforderung stellt aber allgemein auf die Gattung Geld ab und ist nur hinsichtlich der Höhe bestimmt. Da die Besteuerung das nicht dem

---

480 BGHZ 6,S.279 geht von einem als "Vollrecht" gedachten Eigentumsbegriff aus, ebenso wohl auch BVerfGE 20,S.356; KRÜGER in Fschr. für SCHACK S.71 sieht die Notwendigkeit der Inhaltsbestimmung durch den Gesetzgeber besonders darin begründet, daß Art.14 GG die Bildung nichtstaatlicher Macht gestatte.
481 WEBER,Grundrechte S.347 f.;BVerfGE 24,S.367,396
482 so KRÜGER S.75,FORSTHOFF in VVDStRL Heft 12,S.28, KAISER S.7; a.M. v.MANGOLDT-KLEIN BGG Anm. II 5, V 2c zu Art.14 GG
483 K.ROTH S. 62 ff.

Schutzbereich des Art.14 GG unterfallende Gesamtvermögen als wertbestimmte Gattungsschuld belastet, läßt sich diese Meinung nicht vertreten. Steuern sind daher als Inhaltsbestimmung des Eigentums zu begreifen, wenn sie den Eigentumsgebrauch zum Wohl der Allgemeinheit regeln (Art.14 Abs.2 GG[484]). Typische entschädigungslos hinzunehmende Bindungen des Grundeigentums ergeben sich aus bau- und bodenrechtlichen Vorschriften. Bodenverkehrsrecht, Bauplanungs- und Bauordnungsrecht, Naturschutzrecht, Wasserwirtschaftsrecht kennzeichnen eine Vielzahl von Bindungen, die den freien Gebrauch des Grundeigentums regeln und beschränken. Hierdurch wird unmittelbar auf die Nutzungs- und Verfügungsmacht Einfluß genommen. Eine BWZSt, deren Hauptgewicht in der Lenkungsfunktion besteht, wodurch Grundstückseigentümer auf dem Wege der finanziellen Belastung zu einem bestimmten Verhalten veranlaßt werden, kann nicht anders beurteilt werden. Mittelbar regelt auch die BWZSt den Eigentumsgebrauch. Die Regelung der Ausübung von Eigentümerbefugnissen durch unmittelbare Gebots-oder Verbotsnormen unterscheidet sich im Ergebnis nicht von der lenkenden Ausübungsregelung durch Steuern. Die regelnde Ausübung der aus dem Grundeigentum fließenden Nutzungsbefugnis durch die BWZSt ist demnach eine typische Inhaltsbestimmung des Eigentums[485]. Daß das Wohl der Allgemeinheit durch die Steuerzahlung nur mittelbar berührt wird, schadet nicht. Die Begriffe "Wohl der Allgemeinheit" in Art. 14 Abs.2 und Abs.3 GG sind nicht identisch. Während die Enteignung für ein konkretes Vorhaben der Eigentumsentziehung speziell das Wohl der Allgemeinheit unmittelbare Voraussetzung ist, finden sozialbindende Vorschriften regelmäßig erst mittelbar ihren Niederschlag im öffentlichen Wohl[486]. Das hiermit gefundene Ergebnis läßt sich auch rechtspolitisch untermauern.

---

484 die Sozialbindung ist sowohl in Art.14 Abs.1 S.2 als auch in Art.14 Abs.2 GG angesiedelt, vgl. MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.47 zu Art 14 GG; v.MANGOLDT-KLEIN unterscheidet die "gesetzliche Eigentumsbindung" des Art.14 Abs.1 S.2 GG von der "sozialethischen Eigentumsbindung" des Art.14 Abs.2 GG, vgl. Anm. V 1 und 2 zu Art. 14 GG

485 Steuern als typische Inhaltsbestimmung sehen auch LERCHE, S.179, IMBODEN S.9 f.,IPSEN in VVDStRL Heft 10,S. 94 f., SCHUMACHER in NJW 1951,S.56,BELLSTEDT S.126, DÜRIG in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.21 zu Art. 2 GG, VOGEL/WALTERin BK Rdnr. 140 ff. zu Art.105 GG, K.VOGEL S.41

486 RIDDER in VVDStRL Heft 10,S.140, REINHARDT,Verfassungsschutz S.7 f.

c) Steuerpolitik und Sozialstaatsverwirklichung

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG darf nicht isoliert betrachtet werden, sondern ist in dem Zusammenhang der freiheitlich-sozialen Wertordnung zu sehen, die durch das GG gewährleistet und namentlich in den einzelnen Grundrechten positiviert ist[487]. Demgemäß muß insbesondere die Sozialstaatsklausel der Art. 20 Abs.1, 28 Abs.1 GG, die auch das Gebot sozialer Steuerpolitik enthält, bei der Auslegung des Art. 14 GG berücksichtigt werden. Auch daraus erhellt, daß dem Eigentum a priori eine sozialstaatliche Schranke immanent ist, die eine Einschränkung durch Steuergesetze rechtfertigt. Der Steuergesetzgeber hat infolge dessen den erforderlichen Spielraum, um bei der Ausgestaltung des Sozialstaates bodenpolitischen Zielsetzungen Rechnung tragen zu können. Die unaufhebbare Spannung[488] zwischen dem Individualinteresse und dem Kollektivinteresse ist vom GG im Sinne der Eingebundenheit des Einzelinteresses in das Gemeinschaftsinteresse entschieden worden[489]. Der Steuergesetzgeber ist hierdurch aufgerufen, zu einem sozialen Interessenausgleich beizutragen[490].
Die ohne eigenes Zutun auf dem Grundstückssektor erzielten Gewinne und einzelne Auswüchse von Bodenspekulation haben Störungen im sozialen Gefüge hervorgerufen, die den Gesetzgeber zur Intervention verpflichten. Der Aktionsradius, der ihm dabei zu Gebote steht, ist sehr weit[491]. In Abkehr von liberalistischem Gedankengut geht man heute von einem sozial determinierten Grundrechtsverständnis aus. Art.14 Abs.2 GG aktualisiert das Sozialstaatsprinzip[492] und verpflichtet damit den Gesetzgeber zu gerechter Steuerpolitik. Hier berührt der Sozialstaatsgedanke den Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG. Im Interesse der Sozialstaatsverwirklichung muß die BWZSt daher das Eigentum so weit wie nötig, im Interesse des einzelnen so wenig wie möglich einschränken [493].

---

487 BVerfGE 14,S.263,277;18, S.121,132; 20,S.315, 356
488 BVerfGE 10, S.370; 18, S.167
489 WOLLNY in StuW 1971,S.276; in diesem Sinn auch WERNER S.23
490 IPSEN in AöR 91, S.86; HERZOG, Stichwort "Eigentum" S.380 FRÖHLER S.15 ff.
491 BVerfGE 9,S.130 f.; 11,S.105, 117
492 BVERFGE 13,S.331,347; BIELENBERG in DVBl.1971,S.446;KIRCHHOF S.42
493 zur Wandelbarkeit des Eigentumsbegriffs QUARITSCH in DVBl. 1959,S.455, 459; BADURA in BayVBl.1973,S.1 ff.

d) Besondere Sozialbindung von Grund und Boden

Ohne hier schon auf die Grenzen der verfassungsmäßig ausgeübten Regelungsbefugnis einzugehen, kann allgemein vorangestellt werden, daß die Regelungsbefugnis unterschiedlich weit reicht, je nach der sozialen Bedeutung des geschützten Vermögenswertes.
Grund und Boden zeichnet dabei verschiedene Eigenschaften grundlegend vor allen anderen Gütern aus. Als unentbehrliche Lebensgrundlage für jeden Menschen muß er hinsichtlich sozialbindender Steuergesetze anders beurteilt werden, als produzierbare, austauschbare Güter. Auch die Unvermehrbarkeit von Grund und Boden zwingt dazu, andere Eingriffsmaßstäbe anzulegen, d.h. ein Steuergesetz, das eine gerechte Bodenordnung zum Ziel hat, kann, ohne die Grenze der Regelungsbefugnis zu verletzen, schärfer eingreifen, als dies bei anderen Vermögenswerten der Fall wäre[494]. Eigentum an beweglichen Gütern ist Produktionsergebnis. Das Spiel von Angebot und Nachfrage sorgt, von Kartellabreden und Monopolen abgesehen, für eine Preisregulierung. Grund und Boden aber ist naturgegeben[495]. Mit zunehmender Verknappung ist daher bei Grundstücken das freie Spiel von Angebot und Nachfrage nicht mehr funktionstüchtig. Der Überhang der Nachfrage läßt die Preise immer weiter steigen. Gerade die sozialpolitische Komponente, die darin zum Ausdruck kommt, daß Grunderwerb immer schwieriger wird für den "Kleinsparer", rechtfertigt es, Grund und Boden auch im Weg der Steuergesetzgebung stärker in Pflicht zu nehmen als andere Vermögenswerte. Art. 14 Abs.2 GG, der vor allem die Bodenordnung und eine sozialgerechte Nutzung im Auge hat[496], ermöglicht es dem Gesetzgeber, die bei Grund und Boden vorrangigen Interessen der Allgemeinheit besser zur Geltung zu bringen. Eine geordnete städtebauliche Entwicklung etwa kann für den Grundeigentümer eine gesteigerte Sozialpflichtigkeit begründen. Der Gesichtspunkt der Situations-

---

494 vgl.Rspr. zum Naturschutz BVerwGE 4,S.57; BayVerfGHE 12,S.1 ff. BVerfGE 21,S.73,82 f.; SCHEUNER,Verfassungsschutz S.115 ff.; IPSEN in VVDStRL Heft 10,S.95; WIEACKER S.48;GEIGER S.188
495 HORST MÜLLER in FSchr. HIPPEL S. 268
496 PR 8. Sitzung des Grundsatzausschusses,Sten.Prot.S. 62 ff.

gebundenheit, der die aus örtlichen, wirtschaftlichen und geschichtlichen Faktoren gebildete Gesamtschau für ein Grundstück markiert, zeigt, daß Grundstücke in ihren vielfältigen Bezügen starken sozialen Bindungen unterworfen sind[497]. Lange Zeitabläufe bringen geänderte Verhältnisse hervor und das Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage ist nicht grenzenlos. Art.14 GG kann daher bezüglich eines Grundstücks auch keine für alle Zeiten unabänderliche Bestandsgarantie bedeuten, da sonst dem Gesichtspunkt der Situationsgebundenheit keine verfassungsrechtliche Bedeutung zukäme. Die Situation, aus der heraus die Sozialbindung für ein Grundstück konkretisiert wird, impliziert immer auch den Zeitfaktor. Eine gewandelte tatsächliche Situation fordert deshalb Rückwirkungen auf Art und Maß der Sozialbindung. Dementsprechend verändert sich der geschützte Eigentumsinhalt, der stets von der Sozialbindung funktional abhängt. Der Eigentumsbegriff ist insoweit auch keineswegs statisch zu verstehen. Angesichts deutlicher Mißstände auf dem Grundstückssektor ist der Gesetzgeber kraft sozialstaatlichen Auftrages gehalten, regelnd einzugreifen. Ein weiteres Indiz dafür, daß an Grund und Boden ein vorrangiges öffentliches Interesse besteht und damit erhöhte soziale Bindungen angezeigt sind, ist darin zu sehen, daß er neben anderen "machtvermittelnden" Gütern als sozialisierungsfähig in Art. 15 GG genannt wird. Je mehr Macht eine Eigentumsposition seinem Träger vermitteln kann, umso mehr schwächen die öffentlichen Belange die private Schutzwürdigkeit ab[498].

Einen höheren Grad von Sozialpflichtigkeit rechtfertigt auch die Unvertretbarkeit von Grund und Boden. Sie besteht darin, daß ein Grundstück für bestimmte Zwecke an bestimmter Stelle gebraucht wird. Die verkehrsgerechte Zuordnung von Wohn- und Arbeitsstätte sowie Wohnstätte und Einrichtungen der Daseinsvorsorge zwingen das Gemeinwesen zu bestimmten Standortententscheidungen. Die starke, monopolartige Position, die der

---

497 vgl. BGH DÖV 1967,S.716; Z 23,S.30,33 ("Grünflächenurteil"); BGHZ 48,S.193 ("Hinterhofurteil"); SENDLER in DÖV 1971,S.23

498 RAISER in AöR 78,S.118 f.;wohl auch KRÜGER in FSchr. SCHACK S.71,insbes.Anm.1,S.75

private Grundeigentümer dabei gegenüber dem öffentlichen Grundstücksinteressenten hat, veranlaßt zu einer stärkeren Betonung der Sozialbindung.
Wegen der gesteigerten Sozialpflichtigkeit von Grund und Boden ist das Bundesverfassungsgericht in seinem vielbesprochenen Deichurteil[499] bei der Interessenabwägung des Art. 14 Abs.3 S.3 GG zu dem Schluß gelangt, daß die Enteignungsentschädigung nicht unbedingt dem vollen Marktwert entsprechen brauche[500]. Würde die Entschädigung stets nach dem Verkehrswert bemessen, erübrigte sich die Interessenabwägung. Unmittelbar läßt sich aus dem Gedanken des Art. 14 Abs.3 S.3 GG wohl kein Schluß auf die Besteuerbarkeit des Wertzuwachses ziehen. Wohl aber läßt sich damit der Inhalt des geschützten Eigentums eingrenzen, da Enteignungsentschädigung und Besteuerung nur zwei Seiten derselben Medaille, des Eigentums, sind[501].

---

499 BVerfG BayVBl. 1969, S.94 ff.; E 24, S.367 ff., anknüpfend an die Rspr. des BVerwG. DVBl.1957,S. 542

500 BVerfGE 4,S.235 f.;sehr kritisch GEIGER S.192, der damit die Eigentumsgarantie in Frage gestellt sieht; der BGH geht in ständiger Rspr.(BGHZ 28,S.160; 39,S.198 ff. m.w.N.) nach der Äquivalenztheorie von der vollen Entschädigung als der einzig möglichen Entschädigung aus. Nur in besonders gelagerten Fällen könne sie niedriger sein(BGZ 6,S.293,295; 13,S.395,398; 14, S.106 ff; 19, S. 139); vgl. auch KIMMINICH in BK Rdnr.135 zu Art. 14 GG

501 M. WOLFF in FSchr. KAHL S.18, sah umgekehrt in Art.155 Abs.3 S.2 WV die Möglichkeit, die Wertsteigerungen nicht nur durch Zuwachssteuergesetze, sondern auch in der Enteignungsentschädigung zu aktualisieren.

6. Grenzen einer Besteuerung des Wertzuwachses durch Art.14 GG

a) Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs.2 GG

Nachdem nun die dogmatische Einordnung der Bodengewinnbesteuerung in das System des Art. 14 GG versucht wurde,, erhebt sich als weitere und entscheidende Frage diejenige nach den sich aus Art. 14 GG ergebenden Grenzen der gesetzgeberischen Regelungsbefugnis, der Grenze zwischen verfassungsmäßiger Besteuerung und verfassungswidriger Konfiskation durch eine BWZSt[502].
Die Konkretisierung der Inhaltsbestimmung muß sich sowohl an der Grundwertentscheidung zugunsten des Privateigentums[503], als auch am Gleichheitsgrundsatz, am Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit und an den Grundsätzen der Rechts-und Sozialstaatlichkeit orientieren[504]. Der steuerliche Eingriff findet unter Beachtung dieser Grundsätze seine Schranke in der Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs.2 GG[505]. Die Bedeutung des substanziellen, absolut geschützten Wesenskerns ist für jedes Grundrecht aus seiner Stellung im Gesamtsystem der Grundrechte zu ermitteln[506]. Im folgenden soll der Versuch unternommen werden, den durch Art. 14, 19 Abs.2 GG absolut geschützten Kernbereich im Hinblick auf die BWZSt näher zu beschreiben.
Aus der wesensmäßigen Verschiedenheit von verfassungsmäßiger Enteignung und verfassungswidriger Konfiskation erhellt, daß die zur Abgrenzung von sozialer Eigentumsbindung und Enteignung herangezogenen Theorien zur Abgrenzung von Eigentumsbindung und Konfiskation nicht unmittelbar dienen können. Dennoch lassen

---

502 Eine zu intensive Steuerbelastung schlägt nicht, wie o.S.109 f. erörtert, in eine Enteignung um, sondern wird konfiskatorisch . Insoweit ist das auch einhellige Rechtsprechung: BVerfGE 4,S.17; 6,S.298; 8,S.274,330; 11,S.120; 14,S.221,241; 18,S.441,452; 19,S.119,128 f.,253,267 f.;21,S.209,219; 23,S.315; 27,S.131; BFH BStBl.1952,S.140 f.;1959 III S.126,131 f.; 1961 III S.407 ff.; 1963 III S.413 ff.; 1965 III S.574 ff.;BVerwGE 6, S.247, 266 ff.; 7, S.304,317; 12, S.140,162; 23,S.18,20. In keinem Fall hatte bisher die Rüge Erfolg, ein Steuersatz verstoße gegen Art. 14 GG.

503 BVerfGE 1,S.276; 4,S.240; HÄBERLE S.5,SCHEUNER,Verf.schutz S.70

504 BVerfGE 14,S.277;18,S.132

505 so BGHZ 43, S. 205; a.A. KRÜGER in FSchr. Schack,S.73 f.,der dem Art.19 Abs.2 im Rahmen des Art. 14 GG die Relevanz abspricht

506 BVerfGE 22,S.180,219

sich aus ihnen einzelne brauchbare Abgrenzungskriterien gewinnen. Einerseits geht das Grundgesetz von einem sozialstaatlich durchdrungenen, stark gemeinschaftgebundenen Eigentumsbegriff aus. Andererseits begreift das Menschenbild des Grundgesetzes den Menschen nicht nur als ein Wesen, das auf die Gemeinschaft hin angelegt ist, sondern auch als ein Individuum, das seine Persönlichkeit frei entfalten können muß[507]. Damit muß auch ein Bereich wirtschaftlicher Entfaltungsfreiheit übrigbleiben, der steuerlichen Zugriffen verschlossen bleibt. Eine Privatrechtsordnung setzt als Minimalforderung ein existierendes Privateigentum voraus. Den wirtschaftlichen Freiheitsraum zu behaupten, ist gerade in einer Zeit von Bedeutung, in der der persönliche Spielraum durch einen umfassenden Leistungs- und Vorsorgestaat immer enger wird.

b) Die Privatnützigkeit als Grenze einer BWZSt.

Eine konfiskatorische BWZSt liegt dann vor, wenn sie so sehr in das Grundeigentum eingreift, daß man angesichts des nach Steuer übrig bleibenden Restes nicht mehr von Privateigentum reden kann.[508]
Zur Bestimmung dessen, was noch den Namen Privateigentum verdient, kann die Theorie der Privatnützigkeit beitragen[509]. Nach dieser Theorie sind Beschränkungen des Privateigentums nur insoweit verfassungsmäßig, als durch sie nicht die private Nutzbarkeit des Eigentums entscheidend eingeschränkt wird und das Privateigentum als Ordnungsfaktor der Wirtschaft intakt bleibt[510]. Danach wäre ein Verstoß gegen Art.14, 19 Abs.2 GG zu bejahen, wenn die BWZSt eine individuelle, eigenverantwortliche Nutzbarkeit von Grund und Boden nicht mehr ermöglichen würde[511]. Auf jenen Kern- Kernbereich des Art. 2 Abs.2 S.1 GG, der das Recht auf ökonomische Existenz beinhaltet und der Art. 1 Abs.1, 20 Abs.1, 28 Abs.1 GG , aus denen ein Anspruch auf das Existenzminimum gefolgert wird[512], braucht hier nicht näher eingegangen

---

507 BVerfGE 4,S.15 f.; 8, S.328 f.; HÄBERLE S.47 ff.
508 eine konfiskatorische Steuer verstößt nach allg.Meinung gegen die Institutsgarantie, vgl.KAISER S.21 ff.,WEBER VVDStRL Heft 14, S.81 ff., BACHOF in JZ 1962,S.438, WACKE S.48
509 REINHARDT,Verfassungsschutz S.1 ff.
510 ders. S.14 ff.
511 im Ergebnis auch SCHMITZ in DStR 1970,S.685;insoweit ergänzt Art.14 das allg. Grunrecht auf Handlungsfreiheit;BVerfGE 24,293
512 vgl. DÜRIG in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.43 zu Art.1;Rdnr.26 f. zu Art.2 Abs.2 GG, PAULICK in ZgesStW Bd. 109,S. 492

werden.

aa) Netto-Ertragsgarantie als Voraussetzung der Privatnützigkeit

Eigenverantwortliche Nutzbarkeit und damit Privatnützigkeit setzt voraus, daß aus dem besteuerten Grundstück noch ein Nutzen gezogen werden kann. Die damit angesprochene Garantie des nach Abzug von Inflationsschwund und Gesamtsteuerbelastung verbleibenden Ertrages berührt bereits den absolut geschützten Kernbereich, jedenfalls soweit der Ertrag zum Erhalt der Vermögenssubstanz erforderlich ist[513]. Zu Recht wird im Schrifttum darauf hingewiesen, daß die Vereinbarkeit einzelner Steuergesetze mit dem GG noch nicht die Aushöhlung des Eigentums durch das Zusammenwirken mehrerer Steuerarten in Verbindung mit schleichender Geldentwertung verhindert[514]. Die Eigentumsgarantie könnte daher durch eine Mehrzahl einzelner verfassungskonformer Steuern überspielt werden. Nur die Gesamtbelastung der Grundstücke aber läßt erkennen, inwieweit eine neu einzuführende BWZSt den Wesensgehalt des Eigentums tangiert . Die bis zu vierfache Besteuerung von Grund und Boden durch GrSt, VSt, ESt (gegebenenfalls ErbSt) und BWZSt kann je nach den Tarifen der BWZSt eine Nutzung, die einen verfassungsrechtlich noch vertretbaren Ertrag garantiert, illusorisch machen. Isoliert betrachtet wäre die BWZSt möglicherweise verfassungskonform, in Addition zu den übrigen Steuern gerade das Jota, das i.S. einer sukzessiven Substanzbesteuerung das Eigentumsrecht verletzt.
Früher wurde im Schrifttum vertreten[515], ein steuerlicher Zugriff könne, ohne gegen Art. 14 GG zu verstoßen, Erträge aus Vermögen in Form von ESt, USt, KSt restlos abschöpfen, Bindungen ergäben sich nur im Hinblick auf die Besteuerung des Volksvermögens durch ErbSt und VSt. Art. 14 GG schützt die materielle Lebensgrundlage, die durch Arbeits- und Kapitalerträge erhalten werden muß. Insoweit müssen auch die gezogenen Nutzungen geschützt werden, soweit sie die Lebensführung im weitesten Sinne betreffen[516].

---

513 K.VOGEL S. 41, KIRCHHOF S.35, FRIAUF JurA 1970,S.316
514 BOCKELBERG in BB 1973,S.674
515 FORSTHOFF in NJW 1955,S. 1249 ff.,in VVDStRL Heft 14,S.84 f., HAMANN in BB 1960,S.1212
516 K.ROTH S.91

Die Abgrenzung von Sozialprodukt einerseits und Vermögen andererseits erscheint auch deswegen fragwürdig, weil sie bestehende Vermögensstrukturen verfestigt.

bb) Relativer Substanzschutz als Voraussetzung der Privatnützigkeit

Geht man von der durch Art. 14, 19 Abs.2 GG garantierten Gewährleistung eines angemessenen Ertrages aus dem besteuerten Grundstückswert aus, muß damit als argumentum a maiore ad minus das Grundstück auch in seinem Substanzwert gesichert bleiben[517]. Eine BWZSt, die den Substanzwert, den vermögensmäßigen "status quo" nicht garantieren würde, wäre dementsprechend verfassungswidrig. Dem status quo- Gedanken hat die Rechtsprechung in verschiedenen Entscheidungen Rechnung getragen, in denen bei der Abgrenzung zwischen Sozialbindung und Enteignung auf Art und Umfang der bisherigen Nutzung abgestellt wird[518]. Als "status quo" wäre daher der Wert anzusehen, den das Grundstück in Ansehung der bisher zulässigen Nutzung erlangt hat. Daß Werterhöhungen, die ein Grundstück aufgrund planerischer Maßnahmen der öffentlichen Hand erfährt, nicht zum konsolidierten Vermögensbestand zählen, darauf wurde schon hingewiesen. Wertsteigerungen aufgrund höherwertiger Nutzbarkeit unterliegen daher unter dem Vorbehalt des Substanzwerterhalts und einer Ertragsgarantie der Besteuerung. Wie verhält es sich aber, wenn der Grundstückseigentümer eine nunmehr mögliche höherwertige Nutzung nicht realisieren will - eine recht theoretische Überlegung, da ein gewisses Profitstreben den meisten Menschen eigen ist ? Solange der Eigentümer sein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück behält, ist für ihn die Wertsteigerung eine Fiktion. Der Grundstückswert, der am Markt zu erzielen wäre, ist aber ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Ertragsverhältnisse längst den Nutzungsmöglichkeiten angepaßt. Die Erhöhung schlägt für den Eigentümer aber erst

---

517 hier berührt das Abgrenzungskriterium Substanzwert die von SCHELCHER entwickelte Substanzminderungstheorie, vgl. AöR 57, S. 347, 350; Klein in DÖV 1973, S. 438 hält Substanzsteuern nicht für schlechthin ausgeschlossen; regelmäßig aber soll ein Zugriff auf die Eigentumssubstanz über Art.14 Abs.3 oder Art. 15 GG erfolgen

518 BVERWGE 3, S.335; BGHZ 23, S.33 f.

im Zeitpunkt der Veräußerung zu Buch. Wenn daher im Realisationszeitpunkt ein Teil des Gewinnes steuerlich abgeschöpft wird, ist das unproblematisch. Dabei muß aber sorgfältig im Auge behalten werden, inwieweit geänderte Wertschätzung einen Substanzgewinn und eine damit verbundene erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit bedeutet. Bei Besteuerung eines fiktiven Zuwachses wäre damit auch der Substanzwert berührt[519]. Schwieriger ist die Frage, wenn der Wertzuwachs ohne Realisation abgeschöpft werden soll und unter Beibehaltung der bisherigen Nutzung die Steuer nicht erwirtschaftet werden kann[520]. Dann bleiben dem Eigentümer zwei Möglichkeiten: er verwirklicht die höherwertige Nutzung oder er veräußert sein Grundstück. Ein steuerrechtlicher Druck, der dem Eigentümer ein wirtschaftlich vernünftiges Verhalten nahelegt, ist legitim und Wesensmerkmal von Lenkungssteuern[521]. Das kann sogar soweit führen, daß das Sacheigentum am Grundstück aufgeopfert werden muß, um die BWZSt zu erbringen[522]. Es ist nicht unzumutbar, daß der Betroffene, um der Substanzbesteuerung zu entgehen, das wirtschaftlich Vernünftigste tut, nämlich verkauft und sich mit dem Erlös andernorts niederläßt. Versteht man die Substanzgarantie als Garantie des Erhalts eines Wertäquivalents, bleibt auch dem Einfamilienhauseigentümer, der sein im Wert stark gestiegenes Grundstück verkaufen muß, die Substanz i.S. des Art. 19 Abs.2 GG erhalten, wenn er nach Abzug der WZSt und aller Veräußerungslasten zuzüglich eines gewissen Gewinnaufschlages, ein entsprechendes Objekt wieder erwerben kann. Versteht man die Substanzgarantie aber als Garantie eines unentziehbaren Besitzes in der Hand des jeweiligen Eigentümers, wäre eine solche Steuer, die

---

519 BVerfG HFR 1969,S.347; E 19,S.128 f.

520 so etwa die Modelle der Besteuerung des Soll-Ertrages vgl. LANGE, Initiative S.15 3 ff.

521 BFHE 92,S.505 ff. ging in Anlehnung an BVerfGE 10,S.371; 16, S.161 davon aus, eine Erwirtschaftung sei bei einer bebauungsplangemäßen Nutzung möglich (a.A.FG Kassel in EFG 1963,S.417

522 RÜFNER in JuS 1973,S.597 hält den Zwang zur Aufopferung im Hinblick auf den baurechtlichen Bestandsschutz für bedenklich, ebenso FRIAUF in DVBl.1972,S.657 ff.; a.A. KIRCHHOF S.38 f.,wonach "Steuereingriffe in die Substanz möglich sind, soweit das Eigentum zur Substanzerhaltung hätte produktiv werden müssen"

den Eigentümer zum Verkauf zwingt, verfassungsrechtlich bedenklich[523]. Angesichts eines kraft überragender Gemeinwichtigkeit funktionell stark gebundenen Grundeigentums[524], das zahlreiche Bindungen entschädigungslos hinzunehmen hat, wird man der Auffassung, die Eigentumsgarantie gewährleiste einen Ewigkeitsbesitz, nicht zustimmen können. Zur verfassungsrechtlich gewährleisteten "Mindestausstattung" gehört lediglich die Sicherung des Substanzwertes, der dem Eigentümer den Neuerwerb von wertäquivalentem Eigentum sichert.

Im Lichte eines relativen Substanzschutzes bleiben auch die Modelle, die die Besteuerung nichtrealisierter Gewinne bezwecken, unter den angedeuteten Kautelen, im Rahmen einer zulässigen Inhaltsbestimmung des Eigentums nach Art. 14 Abs.1 S.2 GG. Die Grenze der Privatnützigkeit würde durch sie nicht verletzt. Das geltende Steuerrecht weist mehrere Durchbrechungen eines absoluten Substanzschutzes auf. Eine der wichtigsten ist die Gesetzgebung über den Lastenausgleich. Steuern sind nicht Selbstzweck und die noch zulässige Eingriffsintensität richtet sich auch nach der Finanzsituation und dem öffentlichen Finanzbedarf[525]. In Zeiten einer Finanzkrise verschieben sich die noch zulässigen Finanztarife entsprechend nach oben. Selbst Substanzeingriffe sind in Notzeiten gerechtfertigt[526]. Wenngleich zahlreiche Vorschriften dem Lastenausgleichspflichtigen die Erwirtschaftung weitgehend aus den Erträgen ermöglichen sollen - etwa die Stundungs-und Erlaßvorschriften der §§ 54,198, 203 Abs. 5 LAG - bleibt die Abgabe durch ihre Höhe von 50 % des Vermögensbestandes von 1948 (§§ 30,31 LAG) ein eindeutiger Substanzeingriff, der gleichwohl durch die extreme Kriegssituation gerechtfertigt war und ist.

Keiner derart allgemeinen Ausnahmesituation sieht sich der Erbe oder der Beschenkte gegenüber. Um die Erbrechtsgarantie auszuklammern, soll die Stellung des Beschenkten unter dem Blickwinkel der Eigentumsgarantie beleuchtet werden. Je nach

---

523 kritisch FRIAUF in DVBl.1972,S.658 im Anschluß an BVerwG in DVBl.1972,S.220 m.w.N., VOGEL,K. S.43 FN 86, LEISNER, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbest.S.83,LEIBHOLZ, Initiative S.183, GEIGER S.193;vgl.auch BVerfGE 24,S.367; KIMMINICH in BK Rdnr.13 zu Art.14 GG,BACHOF in JZ 1962,S.438 TIPKE-KRUSE Anm.18 zu § 1 AO

524 REINHARDT,Verfassungschutz S.4,GEIGER S.188;IPSEN in VVDStRI Heft 10,S.95, BELLSTEDT S.130 ff.

525 GERLOFF in Hb.der Finanzwissenschaften S.313 ff;krit. aber VOGEL,K. S.44

526 RÜFNER in DVBl.1970,S.887,HÄBERLE S.55,KIRCHHOF S. 39

Steuerklasse und Höhe der Zuwendung ist der Beschenkte verpflichtet, bis zu 60 % davon an den Fiskus abzuführen. Ein Eingriff in die objektiv vorhandene Substanz ist damit offenkundig. Logisch verknüpft ist die Substanzwert- und Nutzungsgarantie lediglich mit dem Inhaber des Eigentumsrechtes, nicht zwangsläufig mit seinem Nachfolger[527]. Den Schenker berührt die aus der Zuwendung zu zahlende Steuer nicht unmittelbar. Aus der Sicht des Beschenkten stellt sich die Schenkung als Vermögenszugewinn dar, der in der "logischen Sekunde" des Eigentumsübergangs mit einer Steuer belegt wird. Insofern berührt die Steuer nicht geschützte Vermögenssubstanz des Beschenkten. Erst nach dem steuerlichen Zugriff wächst das gewonnene Vermögen dem geschützten Eigentumsbereich zu[528]. Die Schenkungsteuer bedeutet also für den Beschenkten keine echte Substanzsteuer.
Ebenso stellt die VSt keinen echten Fall der Substanzbesteuerung dar[529]. Sie nimmt zwar das Vermögen als Berechnungsgrundlage, wird aber stets aus den Erträgen aufzubringen sein.
Ähnlich wie beim Beschenkten verhält es sich bei einem Grundstückseigentümer, dessen Grundstück einen Wertzuwachs zu verzeichnen hat. Dieser Gewinn - in welchem Umfang wird noch zu erörtern sein - steht, ohne daß daurch in den geschützten Substanzbereich eingegriffen würde, dem steuerlichen Zugriff offen.

c) Die zumutbare Intensität als Grenze einer BWZSt

Hinsichtlich des Rechtsinstitus Eigentum wurde auf das Kriterium der Privatnützigkeit abgestellt, um die Grenze für eine verfassungsgemäße BWZSt zu bezeichnen.
Für den einzelnen wird die BWZSt dann konfiskatorisch, wenn er sie nicht mehr leisten kann. Das bedeutet im Einzelfall, daß auf das materielle Moment der Intensität des Eingriffes abzuheben ist. Unter Zuhilfenahme dieser vom BVerwG zur Ab-

527 einschränkend auch PAPIER, S.510 f.,BVerfGE 24,S.400
528 so auch IMBODEN S. 8 f.
529 ebenso BFHE 83,S.205 f.

grenzung von Sozialbindung und Enteignung entwickelten Theorie[530] läßt sich auch für die konfiskatorische Wertzuwachsbesteuerung im Einzelfall am gerechtesten abgrenzen. Ein scharfer Begriffsansatz geht dabei allerdings verloren. Die Rechtsprechung trägt dem Zumutbarkeitsgedanken unter dem Gesichtspunkt des Übermaßverbots Rechnung und mißt einen Verstoß gegen Art. 14 GG an der "grundlegenden Beeinträchtigung" der Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen[531]. Eine theoretische Unterscheidung ist aber nicht allzu wichtig, denn eine BWZSt wird jedenfalls dann konfiskatorisch, wenn sie für den einzelnen den privatnützigen Einsatz von Grund und Boden nicht mehr garantiert .Das bedeutet für den Eigentümer den Erhalt des Substanzwertes und eine beschränkte Nutzungs- und Verfügungsbefugnis. Die Herrschaftsgewalt in ihrer Gesamtheit rechnet jedoch nicht zum Wesensgehalt des Eigentums. Das Recht zur Nutzziehung als essentielle Eigentümerbefugnis darf durch die Steuer nicht völlig beschnitten werden[532]. Der Freiheitsgehalt, das Leben auf der Basis des Privateigentums selbstverantwortlich zu gestalten, muß gesichert bleiben. Das beinhaltet auch, daß die Steuer ihrer Gestaltung nach nicht auf Unterdrückung des Steuertatbestandes ausgerichtet sein darf, d.h. Entwicklungsmöglichkeiten in Form von Wertzuwächsen müssen generell möglich bleiben[533]. Die Gewinnerzielungsmöglichkeit ist integrierender Bestandteil funktionsfähigen Privateigentums. Eine BWZSt, die jede Wertentwicklung unterdrücken würde, stünde im Widerspruch zum traditionellen Steuerverständnis und würde auch die Nutzbarkeit eines Grundstücks grundlegend beeinträchtigen. Eine übermäßige Progression - daneben ein Problem des Gleichheitssatzes - ebenso wie ein übersteigerter Steuersatz können insoweit an den verfassungsrechtlichen Kernbestand des Eigentums rühren[534]. In Rechtsprechung und Schrifttum

---

530 etwa BVerwGE 5,S.143
531 vgl. hierzu Fundstellen FN 502
532 GEIGER S.191; SCHEUNER,Verfassungsschutz S.72;HAMANN-LENZ B 4 b, 5a zu Art.14 GG;LEIBHOLZ-RINCK Rdnr.1 zu Art.14GG
533 zur Unterdrückungssteuer vgl. PrOVG in PrVBl.1917,S.116 f. , BVerfGE 16,S.161
534 FLUME in FSchr SMEND S.63; WEBER-WIEACKER S. 360; OVG Hamburg in KStZ 1957,S.75 f.

wird selten der Versuch unternommen, Steuersätze oder Progressionen zu quantifizieren. Ausschlaggebend ist die soziale Zumutbarkeit im Einzelfall[535]. Wegen der in Art. 14 Abs.1 GG enthaltenen Individualgarantie, die dem Rechtsinstitut gleichrangig ist, kann daher nicht auf einen idealtypischen Steuerpflichtigen abgestellt werden, sondern auf den konkreten einzelnen[536]. Konkret bestimmbar sind Grenzsteuersätze vor allem deshalb schwer, weil auf die steuerliche Gesamtbelastung abgestellt werden müßte, wobei eine einzuführende BWZSt gewiß nicht ohne Rückwirkung auf die übrigen Steuererträge bliebe. Überdies müßte ein Inflationsausgleich einkalkuliert werden. Nur vage Prognosen lassen sich für Auswirkungen im Einzelfall treffen. Steuersätze und Progressionsstufen, die sich an der ESt orientieren, d.h. Spitzenbelastungen von etwa 50 - 60 % des Wertzuwachses bei hoher Zuwachsrate, dürften als Belastungen, die noch einen veritablen Ertrag garantieren, im Hinblick auf Art. 14 GG unbedenklich sein[537]. Bei einer Spitzenbelastung von 60 % wäre wohl auch die Neubildung von Eigentum noch möglich. Von einer sukzessiven Substanzbesteuerung könnte insoweit nicht gesprochen werden. Diese allgemeinen Grundsätze können natürlich nicht eine Untersuchung im konkreten Einzelfall ersetzen. Bedenklich erschiene es , den Wertzuwachs periodisch abzuschöpfen und bei Realisation nochmals zu versteuern. Das gleiche gilt für den Fall, daß der Zuwachs durch eine periodische BWZSt abgeschöpft würde und bei Verkauf der Gewinn nochmals einkommensteuert würde. Jedenfalls müßte in diesen Fällen ein Anrechnungsverfahren Platz greifen.
Der Art. 14 GG in seiner jetzigen Form stellt für den Steuergesetzgeber keine Sperre dar, ein Zuwachssteuergesetz zu erlassen, das sich im Rahmen der aufgezeigten Modelle bewegt. Die Bedenken, die dagegen sprechen, liegen auf steuertechnischem, finanzwissenschaftlichem und betriebswirtschaftlichen Gebiet.

---

535 WERTENBRUCH S.68 sieht auch in harten Progressionen eine Inhaltsbestimmung des Eigentums i.S.v.Art.14 Abs.1 S.2 GG, vgl. auch HAMANN-LENZ Anm. B 8 b zu Art. 14 GG

536 BVerfGE 24,S.367,389,KLEIN in StuW 1966,Sp.486;abweichend BVerfGE 6, S.266 ff.

537 im Ergebnis auch KLEIN in DÖV 1973,S.437,RÜFNER in JuS 1973, S.599, letzterer unter dem Vorbehalt stabiler Währung

d) Rechtsstaatliche Grundsätze als Schranke einer BWZSt

Die Frage nach dem verfassungsrechtlich geschützten konsolidierten Vermögen berührt gleichzeitig das Problem des Rückwirkungsverbotes. Die BWZSt darf nicht gegen das rechtsstaatlich begründete Rückwirkungsverbot verstoßen[538]. Problematisch könnte das im Hinblick auf die Einführung von Stichtagen werden. Rechtsstaatlich unhaltbar wäre danach die Abschöpfung von Wertsteigerungen, die ein Grundstück in der Vergangenheit erfahren hat[539]. Eine BWZSt, die an die Realisierung anknüpft, könnte demnach als Vergleichsstichtag nicht auf einen lange vergangenen Zeitpunkt abstellen. Die Wertsteigerung ist zwar ein kontinuierlicher Prozeß, so daß man nicht davon ausgehen kann, daß ein in der Vergangenheit liegender Stichtag einen in sich abgeschlossenen Sachverhalt beträfe, aber der Steuerpflichtige genießt dennoch ein schutzwürdiges Vertrauen in die gegenwärtige Rechtslage[540]. Obschon die Fälle unechter Rückwirkung dem Steuerpflichtigen nur einen wesentlich eingeschränkten Vertrauensschutz gewähren[541], dürfen die wirtschaftlichen Dispositionen, die im Vertrauen auf die legalen Steuervorteile bei Grund und Boden als Anlagevermögen getätigt wurden, nicht grundlegend beeinträchtigt werden. Auch ein PlWA darf nur künftige Wertsteigerungen abschöpfen. Infrastrukturverbesserungen, Erschließungsmaßnahmen, die in der Vergangenheit Bodenmehrwerte hervorgerufen haben, müssen wegen des Rückwirkungsverbotes grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Übergeordnete öffentliche Belange können aber dennoch eine maßvolle Rückwirkung zulassen. Um exakte, im Interesse steuerlicher Gerechtigkeit gleichmäßige Bewertungsgrundlagen zu finden, wäre etwa eine Bezugnahme auf den Zeitpunkt der Hauptfeststellung 1964 mit dem Rückwirkungsverbot vereinbar.

---

538 BVerfGE 11,S.145 f.; 13, S.271; 14, S.297; DÜRIG in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG entnimmt das Rückwirkungsverbot dem Art.2 Abs.1 GG, vgl. Rdnr. 47 zu Art.2, Rdnr.71,87 zu Art. 20

539 zutreffend LEIBHOLZ, Initiative S.183

540 BVerfGE 13,S.223 f.,271; 30,S.285,401; anders sind lediglich die Fälle zu beurteilen, die einer schutzwürdigen Vertrauensstellung ermangeln, vgl.BVerfGE 13,S.272

541 BVerfGE 13,S.278; 14,S.104; 18,S.144

Rechtsstaatlich ist auch zu fordern, daß ein ZuwachssteuerG den Steuertatbestand und die Rechtsfolgen so klar bestimmt, daß für den Steuerpflichtigen die Steuerlast vorhersehbar und berechenbar wird[542].
Aus der Sicht des Rechtsstaatsprinzips wird das Merkmal der Zumutbarkeit durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergänzt. Hierfür gilt das o.S. 123 ff. Gesagte. Andererseits besagt Verhältnismäßigkeit aber auch, daß zwischen Eingriff und Folgen ein intaktes Zweck-Mittel - Verhältnis vorliegen muß. Dies kann zweifelhaft sein, wenn die BWZSt zwar ihrer Lenkungsfunktion gerecht würde, aber im wesentlichen ertragslos wäre. Unter dem Blickpunkt der Verhältnismäßigkeit muß der Staat, dessen Aufgabe es ist, die Grundlagen für eine arbeitsteilige Wirtschaft und ein vernünftiges Zusammenleben zu schaffen, das Besteuerungsrecht in einer Art handhaben, die der Privatinitiative möglichst viel Raum gibt[543]. In welchem Umfang der Staat Steuern benötigt, hängt von den Staatsaufgaben ab, die durch Ausgestaltung eines Sozial- und Wohlfahrtsstaates immer weiter ausgedehnt werden [544]. Damit soll aber nicht das Recht des Staates, Lenkungssteuern einzuführen, bestritten werden. Gerade in ihnen konkretisiert sich die Sozialpflichtigkeit des Eigentums.

Abschließend ist zum Kapitel BWZSt und Art. 14 GG zu vermerken, daß im Rahmen eines gewandelten Grundrechtsverständnisses, das in den Grundrechten nicht mehr nur Abwehrrechte des Bürgers gegen den Staat sieht, sondern positive Leistungsansprüche, die Eigentumsgewährleistung nur dann sinnvoll bleibt, wenn einer möglichst breiten Bevölkerungsschicht Zugang auch zu Eigentum an Grund und Boden ermöglicht wird[545]. Jede Art der BWZSt wird daher sorgfältig berücksichtigen müssen, daß sie nicht für den Eigentumssuchenden weitere Schranken aufrichtet, die ihm den Erwerb von Grund und Boden gänzlich unmöglich machen.

---

542 BVerfGE 7,S.282,302; 13, S.160,328; 19,S.266 f.;21,S.215
543 KÜHN-KUTTER Anm.1a zu § 1AO; VOGEL/WALTER in BK Rdnr.46 zu Art.105 GG
544 schon Adolf Wagner hat vor 100 Jahren das Gesetz der wachsenden Ausdehnung der Staatstätigkeit aufgestellt
545 das klingt auch an bei GEIGER S.188

III. Freie Berufsausübung

1. Konkurrenz von Art.12 GG und Art.14 GG bei steuerlichen Eingriffen

Wie das Recht auf Eigentum hebt sich auch die Berufsfreiheit als "gewinnbringendes Grundrecht" von den übrigen Grundrechten ab[546]. Eine BWZSt könnte daher neben der Eigentumsgarantie gleichzeitig die Garantie der Berufsfreiheit berühren. Bejaht man das, stellt sich als weitere Frage, welche Eingriffsschranken für den Steuergesetzgeber sich aus Art. 12 GG ergeben können.
Das Problem der Konkurrenz beider Grundrechte ist weitgehend ungeklärt[547]. Die Rechtsprechung hat in verschiedenen Entscheidungen offengelassen, ob eine gleichzeitige Verletzung beider Grundrechte möglich sei[548]. Die Tendenz scheint dahinzugehen, die Grundrechte aus Art. 12 und Art. 14 GG im Verhältnis der Spezialität zu sehen. Bei spezifisch berufsregelnden Gesetzen ist nach dieser Ansicht die damit verbundene Eigentumsgewährleistung in den Art. 12 GG eingebaut. Art. 12 GG wäre insoweit das weitergehende Recht[549].
Umgekehrt blieben Eigentumsbeeinträchtigungen, die nach Art.14 GG zulässig sind, auch dann rechtmäßig, wenn diese Rückwirkungen auf die Berufswahl (und -ausübungsfreiheit) hätten[550].
Art. 14 GG wäre insofern das sachnähere Spezialgrundrecht, an dem allein der Eingriff zu messen wäre.
Steuern beeinträchtigen prima facie das Vermögen und damit Art. 14 GG. Die mittelbare Einwirkung auf die Berufsausübung (oder sogar Berufswahl) wird dabei vielfach übersehen. Dementsprechend lassen Steuern nach herrschender Meinung regelmäßig Art. 12 GG unberührt[551]. Nur ausnahmsweise, wenn ein Steuergesetz objektiv eine berufsregelnde Zielrichtung verfolgt, und sich als reine Lenkungssteuer spezifisch gegen die Berufsausübung richtet, wird von der Rechtsprechung auch Art.12

---

546 K.VOGEL S.40 und KLEIN in DÖV 1973,S.437 sprechen übereinstimmend von der "Eigenart des Normbereichs", Erträge zu erzielen, die Art. 12 und 14 GG gleichermaßen aufwiesen

547 eingehender befaßt damit hat sich LEISNER in JZ 1972,S.33 ff.

548 BVerfGE 8,S.71,79 ff.;10,S.55 ff.;17,S.232, 248; 21,S.150, 155 f; 22,S.380,386; BVerwGE 6,S.247,266

549 wohl BVerwGE 5, S.283,286

550 BVerwGE 5, S.171

551 BVerfGE 13,S.181,185 ff.; 16,S.147, 162 f.;BFHE NJW 1969,S. 388 ff; BVerwG DVBl. 1972, S.149 ff; abweichend LEISNER, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung S.96 ff.

als Prüfungsmaßstab für diese Steuer anerkannt[552]. Der Wortlaut des Art. 12 Abs.1 S.2 GG stützt diese These. "Regelung" bedeutet absichtsvolles Handeln. Faktische Beeinträchtigungen scheinen vom Regelungsvorbehalt nicht umfaßt zu sein. Ausschließlich auf die Zielrichtung eines Steuergesetzes abzustellen, erscheint problematisch. Eine reine Finanzsteuer - gibt es sie überhaupt noch oder üben nicht beinahe sämtliche Steuern mindestens nebenbei noch Ordnungsfunktionen aus - zielt nur auf eine Vermögensbeeinträchtigung ab - faktisch kann sie aber ebenso auf die berufliche Sphäre belastend einwirken. Problematisch ist das Merkmal der Finalität des Eingriffes aber auch bei Interventionssteuern[553]. Die Motive für eine solche Steuer sind oftmals komplex und erstrecken sich auf verschiedenen Grundrechtsverbürgungen. Das Grundrecht in seiner Wirksamkeit auf die gesetzgeberische Motivation beschränkt zu sehen, erscheint schon deshalb bedenklich, weil der exakte Nachweis der Finalität des Eingriffs vielfach nicht erbracht werden kann. Der Grundrechtsschutz würde bei faktischen Beeinträchtigungen versagen. Dies ist mit der freiheitssichernden Funktion der Grundrechte schwerlich vereinbar[554]. In richtiger Erkenntnis, daß es auf die Einbuße als solche und nicht auf den Zweck des Eingriffs ankommt, hat die Enteignungs-Rechtsprechung des BGH von dem Erfordernis des zielgerichteten Eingriffs abgesehen[555]. Entsprechend muß auch ein Steuergesetz, das primär keine berufspolitische Tendenz verfolgt, an Art. 12 gemessen werden können[556], wenn es tatsächlich die Berufsausübung beeinträchtigt. Sofern es die Berufsausübung unmöglich oder

---

552 so etwa BVerfGE 16,S.162 f.(Werkfernverkehr);29, S.327,332; 31,S.26 ff.; BVerwGE 32,S.135,137 f.;38,S.317 ff.

553 KIRCHHOF S.62 hält zu Unrecht Art.14 GG bei Ordnungssteuern nicht für einschlägig.

554 ebenso PAPIER, Der Staat 1972,S.494 f.,FRIAUF in JurA 1970, S.299 f., entsprechend wohl auch BVerfGE 13,S.185; BVerfG BayVBl.1972, S.183 f.

555 BGH NJW 1964,S.104; Z 37, S.44; BGH in MDR 1965,S.120

556 wohl auch KLEIN in DÖV 1973,S.435 und K.VOGEL S.37 ohne jedoch auf das Problem der Finalität des Eingriffs näher einzugehen;KIRCHHOF S.57 verlangt einerseits, daß die Besteuerung an einen Beruf anknüpft, stellt aber andererseits auf die objektiven Wirkungen ab, die von einem Steuergesetz ausgehen.

völlig unrentierlich macht, wirkt es sogar auf die Berufswahl zurück, indem es die Aufnahme der Berufstätigkeit unmöglich macht [557]. Jeder Steuereingriff wird demnach auch an Art. 12 GG zu messen sein, sofern er sich auf die Berufsausübung auswirkt.
Für die BWZSt würde das aber voraussetzen, daß Eigentum an Grund und Boden konstitutiv für die Berufausübung wäre [558].

2. BWZSt und "grundstücksabhängige" Berufe.

Man wird zwei Fallgruppen unterscheiden müssen. Bei der ersten Gruppe sind Grundstücke für die Berufsausübung nach dem Berufsbild typische Voraussetzung. Dazu rechnen Land- und Forstwirte, Gärtner, aber auch ein breites Spektrum von Gewerbetreibenden und Unternehmern, der Hotelier ebenso wie der Fabrikant, alles von Art. 12 GG geschützte Berufe. Die zweite Fallgruppe soll unter dem Stichwort "Grundstücksrentier" behandelt werden.
Die erste Gruppe ist schwer abgrenzbar und völlig inhomogen. Aber obwohl im Prinzip jedermann für seine Berufsausübung einen Grundstücksbruchteil braucht, ist der genannten Gruppe doch die besondere Angewiesenheit auf Grund und Boden gemeinsam, ebenso wie die zentrale Bedeutung von Grundstücken als Betriebskapital. Von daher könntebei dieser Gruppe die BWZSt mittelbar die freie Berufsausübung beeinträchtigen. Zweifelsohne kann der Beruf des Landwirts, Gärtners, Fabrikanten etc... ohne Änderung des Berufsbildes auch auf gemieteten oder gepachteten Grundstücken ausgeübt werden. Dabei kann außer Betracht bleiben, daß ein hoher Prozentsatz von Landwirten über eigenen Grundbesitz verfügt. Die BWZSt schafft zwar für die angegebene Berufsgruppe finazielle Rahmenbedingungen, die nicht schlechthin ohne Auswirkung auf die Berufsausübung bleiben[559]. Dennoch ist das Eigentum an Grund und Boden nicht Grunderfordernis für Wahl oder Ausübung eines der genannten Berufe. Die mittelbare Beein-

---

557 zu weitgehend LEISNER in JZ 1972,S.34 f.;vgl.BVerfGE 11,S.30 ff.
558 LEISNER a.a.O.
559 allgemein für die Besteuerung auch K.VOGEL,S.41 f.

trächtigung wäre nur dann an Art. 12 GG zu messen, wenn dadurch eine berufsnotwendige Position berührt wäre. Die doppelt mittelbare Auswirkung aber auf ein Objekt, das nicht berufsbegründend ist, reicht aber nicht aus, den Art. 12 GG berührt zu sehen, will man den Grundrechtsschutz nicht grenzenlos ausufern lassen. Freilich wären indirekt auf dem Wege der Kostenabwälzung auch Mieter und Pächter von einer BWZSt betroffen. Das wäre aber eine Kette ohne Ende, deren Kausalität zur BWZSt immer fraglicher würde. Konsequent zu Ende gedacht, würde das bedeuten, daß etwa der Endverbraucher, der für ein landwirtschaftliches Produkt infolge der BWZSt - unterstellt, die Kausalität wäre gegeben - einen erhöhten Preis zahlen müßte, mittelbar in seiner Berufsausübung beeinträchtigt würde.
Das aber ist absurd.
Im Ergebnis kann man daher feststellen, daß die Berufung der Landwirte, Gewerbetreibenden, etc... auf Art 12 GG fehlschlägt.

3. BWZSt und "Grundstücksrentier"

Problematischer schon im Hinblick auf das Merkmal Beruf erweist sich die 2. Fallgruppe des "Rentiers". Die grundlegende Fragestellung ist dabei, ob die Schmälerung der Grundstückserträge, also im wesentlichen der Erträge aus Vermietung und Verpachtung nur aus der Sicht des Art 14 GG relevant wird oder ob der "Rentier" überdies Grundrechtsschutz aus Art 12 GG herleiten kann. Dazu wäre erforderlich, daß der "Rentier" Beruf i.S. des Art. 12 GG ist. Daß das Eigentum am Grundstück für den Rentier berufsnotwendig ist, bedarf keiner näheren Begründung. Das Grundgesetz definiert den Berufsbegriff nicht. Übereinstimmend gehen Lehre und Rechtsprechung davon aus, daß der Berufsbegriff weit auszulegen ist[560].
Das BVerfG definiert Beruf als "jede auf Dauer berechnete, nicht nur vorübergehende, der Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage dienende Betätigung" [561]. Nach diesen Kriterien

560 MAUNZ in MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.19 zu Art.12 GG; BVerfE 7,S.377,397; 14, S. 22
561 BVerfGE 7, S.397; 14,S.22;vgl. auch BVerwGE 1,S.271; 2, S.89, 295 ff.

wäre "Rentier" als Beruf fraglos anzuerkennen, denn gerade die Verwaltung von Grundbesitz, der als Vermögenswert besonders statisch ist, ist auf Dauer angelegt und dient hauptsächlich oder nebenbei dazu, den Lebensunterhalt zu sichern. Als weiteres Begriffsmerkmal wird verlangt, daß durch den Beruf ein sinnvoller Beitrag zur gesellschaftlichen Gesamtleistung erbracht wird, anders ausgedrückt, daß es sich um eine sozial sinnvolle, mindestens aber sozial nicht unwertige Tätigkeit handelt[562]. Auch daran würde der Beruf "Rentier" nicht scheitern. Das Vermieten und Verpachten von Grundstücken, Wohnungen, Gewerberäumen etc. ist sozial sinnvoll[563], zumal der Grundeigentümer vielfältigen zivil- und öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen nachkommen muß, die besonders in Art. 14 Abs.2 GG ihren Ausdruck finden. Da sich das Grundgesetz zum Schutz des Privateigentums bekannt hat, kann auch seine berufsbezogene Komponente keinen sozialen Unwertgehalt haben.
Meist wird die Verwaltung und Verwertung von Grundbesitz neben sonstigen Berufen betrieben. Nach ganz überwiegender Meinung genießen auch Nebenbeschäftigungen den Schutz des Art.12 GG[564]. Im Wort Berufstätigkeit steckt jedoch, daß in gewissem Umfang Zeit aufgewendet wird. Ein Beruf ist nur bei einer gewissen Nachhaltigkeit der Beschäftigung gegeben. Dies unterscheidet die reine passive Eigentümerstellung von der primär tätigkeitsbezogenen beruflichen Stellung[565]. Insofern widersprechen beide einander nicht, sondern ergänzen sich. Wenn zur Innehabung von Grundeigentum eine gewisse nachhaltige Beschäftigung tritt, umschließt sie der Berufsschutz des Art. 12 GG.
Schon im Begriff Grundbesitzverwaltung steckt ein bestimmtes Maß an Tätigkeit. Allein die sorgsame Instandhaltung eines Mietshauses setzt eine nicht unerhebliche Bereitschaft zum

---

562 v.MANGOLDT-KLEIN Anm. III 2a zu Art.12 GG; MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.20 zu Art. 12 GG

563 wenngleich dem "arbeitslosen" Einkommen auch heute noch das Odium des "Unverdienten" anhaftet wie der Wertsteigerung an Grund und Boden, vgl. dazu Art.161 Abs.2,168 Abs.2 BV

564 BVerwGE 1,S.48,53, 165,168; 21,S.195; 35, S.326,332 st.Rspr. v.MANGOLDT-KLEIN Anm.III 5 zu Art.12; MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.19 zu Art. 12 GG

565 in diesem Sinn auch LEISNER in JZ 1972,S.35 f.

Tätigwerden voraus. Der Umfang der Tätigkeit, die für sinnvolle Eigentumsnutzung erforderlich ist, wird daher in aller Regel ausreichen, um den Mindestanforderungen des Berufsbegriffes gerecht zu werden[566].

Unschädlich vom Berufsbegriff her ist ferner, daß ein typisches Berufsbild fehlt[567]. Ein Berufsbild des "Grundbesitzers" oder "Rentiers" hat sich wohl vor allem deshalb nicht entwickelt, weil diese Tätigkeit traditionell entweder neben einem anderen Beruf oder nach Berufsaufgabe ausgeübt wird. Der Beruf braucht nicht in den vorgegebenen, historisch gewachsenen Formen ausgeübt werden. Art. 12 GG sichert auch die Ausübung neuer und damit zwangsläufig untypischer Berufe[568]. Die Rechtsprechung des BVerfG mißt zwar dem Berufsbild gewisse Bedeutung bei, wenn sie "eigenes soziales Gewicht" und "charakteristisches Gepräge" verlangt[569], aber diesen ausfüllungsbedürftigen Formeln dürfte auch der "Rentier" entsprechen.

Für die Anerkennung des Grundbesitzers als Beruf spricht auch, daß selbständige und unselständige Ausübung desselben Berufes in der Regel als zwei Berufe anerkannt werden[570]. Dadurch wird anerkannt, daß der Besitz von Berufsmitteln, der letztlich den Selbständigen vom Unselbständigen unterscheidet, berufsbegründend sein kann[571].

Aus alledem wird zu folgern sein, daß sich auch der tätige "Rentier" auf Art. 12 GG berufen kann.

Die Grenzen der Regelungsbefugnis des Art.12 Abs.1 S.2 GG ergeben sich aus den vom BVerfG entwickelten Grundsätzen[572], insbesondere der Stufentheorie[573]. Danach genießt der Gesetzgeber bei der Regelung der Berufsausübung einen weiten Spielraum. Daß die

---

566 ob freilich ein "Rentier", der jegliche Verwaltung seines Grundbesitzes delegiert hat, sich auf Art.12 GG sützen könnte, erscheint sehr zweifelhaft.

567 BVerfGE 15,S.19

568 BVerfGE 7,S.397 f.;13,S.97,105;MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rd.27 zu Art. 12

569 BVerfGE 17,S.232,241 f.

570 BVerfGE 7,S.377,398; 13,S.97,105

571 zutreffend LEISNER in JZ 1972,S.37; unzutreffend wohl die Begründung, der Berufsfähigkeit des Grundeigentümers aus Art.15 GG

572 BVerfGE 7,S.405 f.;9,S.213,221 f.;10,S.185,197; 21,S.72 f.; 23, S. 50 ff.; 26,S. 259 ff.

573 BVerfGE 7, S.377 ff.;vgl. auch MAUNZ-DÜRIG-HERZOG Rdnr.32 zu Art. 12 GG

Erhebung einer BWZSt von sachgerechten und vernünftigen Erwägungen des Gemeinwohls getragen sein wird, darf unterstellt werden.
Von allzu großer praktischer Bedeutung ist der sich für den Rentier ergebende zusätzliche Schutz aus Art. 12 GG jedoch nicht, da Eigentumsbeschränkungen, die im Rahmen des Art.14 GG als Konkretisierung der Sozialbindung (Art.14 Abs.1 S.2 GG, Art. 14 Abs. 2 GG) zulässig sind, vom Regelungsvorbehalt des Art. 12 Abs. 1 S.2 GG gedeckt sein werden[574].
Das geltende Steuerrecht erweist sich hier regelmäßig als zulässige, mittelbare Berufsausübungsregelung. Da aber die BWZSt vom Standpunkt des Art. 14 GG für unbedenklich erachtet wurde, gilt dasselbe für Art. 12 GG. Der "Rentier" kann aufgrund von Art. 12 GG jedenfalls nicht verlangen, seinen Beruf,konkretisiert auf ein bestimmtes Eigentumsobjekt, auszuüben. Zur Berufswahlregelung würde der Eingriff durch die BWZSt nur, wenn sich der "Rentier" generell an der Fortsetzung seines Berufes gehindert sähe. Dies ist jedoch nicht ersichtlich.

---

574 im Ergebnis wohl auch KIRCHHOF S. 57

IV. Gleichheitssatz

1. Der Begriff der Steuergerechtigkeit

a) allgemeine Steuergerechtigkeit

Eine weitere steuerverfassungsrechtliche Koordinate für eine BWZSt wird duch den allgemeinen Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG gebildet, der als allgemeiner Verfassungsgrundsatz in allen Bereichen gilt[575]. Eine spezielle Ausprägung im Steuerrecht hat der Gleichheitssatz im Grundsatz der Steuergerechtigkeit[576] gefunden, an den der Gesetzgeber gebunden ist[577].

Steuergerechtigkeit meint zweierlei: die Allgemeinheit der Besteuerung, d.h. den Ausschluß steuerlicher Privilegien, und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Gleichmäßigkeit beinhaltet die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit[578] und die Wettbewerbsneutralität. Sozialstaatlich untermauert bedeutet Wettbewerbsneutralität aber nicht Nichteinmischung, sondern Herstellung gleicher Startbedingungen. Das Gebot, gerechte Steuergesetze zu erlassen, beinhaltet das Willkürverbot[579]. Eine Regelung ist dann willkürlich, wenn sich sachliche Differenzierungsgründe für eine verschiedenartige Regelung wesensgleicher Sachverhalte nicht finden lassen[580]. Durch tatsächliche Verschiedenheiten bedingte Differenzierun-

---

575 BVerfGE 6, S.91; die verfassungsrechtliche Judikatur in Steuersachen wird stark vom Art.3 GG beherrscht, vgl. SCHMIDT-BLEIBTREU-KLEIN Art.3, S.42 ff., LEIBHOLZ-RINCK Art.3, Rdnr.23 ff.

576 WÖHE in DStR 1973, S.5 weist zu Recht darauf hin, daß die Steuerlastverteilung der politischen Dezision unterworfen ist, die von einer Minderheit mißbilligt wird.

577 BVerfGE 6, S.70; 9,S.9; 13,S.202, 298 338; mit Recht weist TIPKE in BB 1973, S.158 darauf hin, daß dies zunächst eine Leerformel ist.

578 Opfertheorie

579 BVerfGE 15, S.201 ff.

580 BVerfGE 1, S.52; 3, S.58 ff.; 4, S.144 ff.; 6, S.84 ff.; 12, S.326 ff.; 12, S.341 ff.; 13, S.356 ff.; 14, S.56 ff.; 15, S.320 ff.; 17, S.319 ff.; 18, S.121 ff.; 20,.S.31 ff.; 21, S.6 ff.

gen sind dabei erlaubt [581]. Unter dem Gesichtspunkt des Einzelfallgesetzes spielt die Größe einer von einem Steuergesetz betroffenen Gruppe für die Zulässigkeit keine Rolle, solange die Gruppe sachgerecht abgegrenzt ist und in sich gleichartigen Regeln unterworfen ist [582].

b) Einzelfallgerechtigkeit - Differenzierung und Pauschalierung

Im Hinblick auf eine gleichmäßige Steuerlast sind Progressionen für eine BWZSt nicht nur verfassungsrechtlich unbedenklich, sondern geradezu ein Postulat steuerlicher Gerechtigkeit. Die Steuergerechtigkeit berührt hier auch den Art.14 GG, indem sie von der Lastengleichheit her die Grenzen des Eigentumsschutzes absteckt [583]. Eine schematische Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen verschiedener Leistungsfähigkeit in Form gleicher Steuersätze verstieße somit gegen den Gleichheitssatz [584]. Bei den Erwägungen, die der Gesetzgeber hinsichtlich sachlicher Differenzierungsgründe anstellen muß, können neben steuerlichen Zweckmäßigkeitserwägungen auch finanzielle Erwägungen sachgerecht sein [585]. Der Gleichheitssatz bindet den Gesetzgeber, wesentlich gleiche Sachverhalte [586] innerhalb einer gewissen Bandbreite, die Pauschalierungen und Typisierungen zuläßt [587,588], gleich zu regeln. Um gerecht sein zu können, nimmt das Steuersystem ohnehin den schwerwiegenden Nachteil der für den Laien undurchsichtigen Kompliziertheit in Kauf. Um allen verschiedenen Lebenssachverhalten gerecht werden zu können, müßte das System endlose kasuistische Kataloge aufweisen, die es letztlich unanwendbar machten. Darauf kann zugunsten typisierender und pauschalierender Regelungen verzichtet werden. Allerdings müssen Zweck-

---

581 BVerfGE 4, S.243
582 BVerfGE 8, S.361
583 FRIAUF in JurA 1970, S.320
584 BVerfGE 8, S.68 ff.
585 BVerfGE 13, S.344 ff.
586 BVerfGE 9, S.294
587 BÜHLER-STRICKRODT a.a.O., S.226
588 BVerfGE 9, S.13; 13, S.341; 14, S.101 ff.; (17, S.23; 19, S.116 sprechen von einer geringeren Gestaltungsfreiheit bei benachteiligender Typisierung. Dies ist insofern unlogisch, als sich jeder relative Nachteil anderswo als Vorteil auswirkt).

mäßigkeitserwägungen gegenüber den Grundentscheidungen des GG zurücktreten[589].

589 BVerfGE 6, S.83 ff.

2. Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers

Begrenzt durch das Willkürverbot und Konkretisierungen des Gleichheitssatzes, beispielsweise durch die Sozialstaatsklausel[590], hat der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsraum[591]. Das gesetzgeberische Ermessen umfaßt daher auch ein weitgespanntes Steuererfindungsrecht. Finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische und steuertechnische Erwägungen können den Gesetzgeber dabei leiten.

a) Steuerinterventionismus

Auch unter dem Aspekt des Art.3 GG sind wirtschaftslenkende Steuergesetze unbedenklich[592]. Wettbewerbsändernde Steuergesetze sind daher verfassungsmäßig[593]. Die Grenze dafür ist die durch Art.2 Abs.1 GG geschützte Wettbewerbsfreiheit, die dann beeinträchtigt ist, wenn eine freiheitliche Gestaltung des Wirtschaftslebens nicht mehr gewährleistet ist[594]. Im Sozialstaat ist die Steuerpolitik das klassische Mittel, Korrekturen am freien Spiel der Wirtschaft vorzunehmen und gesellschaftspolitische Anliegen, wie eine gerechte Bodenverfassung, durchzusetzen[595].

Der Gesetzgeber ist auch grundsätzlich nicht dadurch am Erlaß von interventionistischen Steuergesetzen gehindert, daß die exakten Folgen eines Gesetzes nicht vorhersehbar sind. Im Falle des Scheiterns kann er es wieder aufheben, wie insbesondere das Beispiel der Baulandsteuer gezeigt hat[596]. Es genügt, daß der Gesetzgeber selbst die Steuer als taugliches Regelungsmittel ansieht[597]; eine Fehlprognose allein macht

---

590 SCHMIDT-BLEIBTREU in BB 1968, S.678
591 BVerfGE 10, S.371; 18, S.273 innerhalb dessen nur die Einhaltung der äußersten Grenze nachprüfbar ist, vgl. BVerfGE 1, S.275; 3, S.135, 182; krit. TIPKE in BB 73, S. 157 ff.
592 BVerfGE 4, S.17 ff.; 16, S.147 ff.; 19, S.125 ff.; 21, S.160 ff., BFHE 78, S.116
593 Gutachten direkte Steuern, S.14(BFinMin.); BVerfGE 21, S.27
594 LEIBHOLZ-RINCK Rdnr. 10 zu Art.2 GG; BVerfGE 9, S.11; 10, S.99, 12, S.348
595 BVerfGE 13, S.345 ff.
596 BFHE 92, S.509
597 BVerfGE 16, S.181

ein Steuergesetz nicht willkürlich [598]. Im Gegenteil kann er versuchsweise getroffene Regelungen über einen längeren Zeitraum auf ihre Wirksamkeit beobachten [599].

b) Sachgesetzliche Differenzierung der Steuertatbestände

Bei der Frage nach möglicher Willkür eines Steuergesetzes ist insbesondere die diesem Gesetz innewohnende Systemgerechtigkeit bzw. Sachgesetzlichkeit [600] zu berücksichtigen: Ihre Durchbrechung ist nur bei ausreichender sachlicher Begründbarkeit, d.h. Einhaltung eines anderen folgerichtig durchgeführten Prinzips, möglich [601].

Unter dem Blickpunkt der Systemgesetzlichkeit ist eine periodische BWZSt abzulehnen. Nach der einkommensteuerlichen Systematik werden Wertsteigerungen nur dann erfaßt, wenn sie durch Veräußerung bzw. Entnahme des betreffenden Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen realisiert werden. Wertschwankungen im ruhenden Vermögen haben auf die ESt keinen Einfluß. Solange sie Bestandteil des Betriebsvermögens sind, sind die Wirtschaftsgüter in dieses eingebunden. Als selbständige periodische Steuer auf einen periodisch zu ermittelnden Wertzuwachs hat die BWZSt neben einer voll ausgebildeten ESt keine Platz [602]. Die vorgeschlagene Variante, Wertsteigerungen z.B. als 8.Einkunftsart dem Einkommen zuzurechnen, widerspricht der Einkommensteuer-Systematik.

Trennt man die Wertsteigerungen von den herkömmlichen Einkunftsarten ab und konstruiert die BWZSt als selbständige Steuer neben der bestehenden ESt, dann enthebt man sich damit nur formal der notwendigen Sachgesetzlichkeit, denn auch unterschiedliche Steuersätze und Progressionen oder Freibeträge ändern nichts daran, daß diese Steuer dem Wesen nach eine ESt ist.

---

598 BVerfGE 18, S.322; BFHE 86, S.18
599 wie dies für einen begrenzten Zeitraum bei der Baulandsteuer der Fall war, vgl. dazu BVerfGE 16, S.188
600 BVerfGE 6, S.77; 12, S.349; 13, S.331; 15, S.318; LEIBHOLZ-RINCK Rdnr. 11 zu Art.3
601 vgl. FN 554
602 BÜHLER-STRICKRODT a.a.O., S.409

Unter dem Gesichtspunkt des weiten steuerpolitischen Ermessens sind die vorgesehenen Freibetrags- bzw. Freigrenzen-Regelungen, da sie sachlich begründbar sind, im Einklang mit Art.3 GG[603], ebenso wie die Besteuerung nach Durchschnittssätzen, denn allgemeine Praktikabilität geht hier dem Prinzip der Individualbesteuerung vor[604]. Insoweit ist es unschädlich, daß größere Gruppen einem relativ höheren nivellierenden Steuersatz unterliegen[605]. Gegen die Einführung von Stichtagen, die vor allem bei einer Ausgestaltung als Verkehrsteuer relevant würde, um den Zuwachs zwischen zwei Zeitpunkten zu ermitteln, wäre aus der Sicht des Art.3 GG nichts einzuwenden, sofern sie hinreichend motiviert sind[606]. Angesichts dieser sehr allgemeinen Grundsätze ist die Frage nach einem Leerlaufen des Art.3 GG berechtigt, aber immerhin hat die Rspr. in einigen Fällen Gesetze für unvereinbar mit Art.3 GG erklärt[607]. Eine Abgabe, die lediglich die planungsbedingten Wertsteigerungen abschöpfen würde, wäre im Hinblick auf Art.3 Abs.1 GG relativ unbedenklich. Im Gegenteil würde sie eine Gleichbehandlung wesentlich gleicher Tatbestände herbeiführen, indem sie die Besserstellung, die Grundstückseigentümer aufgrund planerischer bzw. infrastruktureller Maßnahmen erfahren, durch Besteuerung beseitigt. Eine BWZSt, die an die Gewinnrealisierung anknüpft, könnte dann gegen Art.3 Abs.1 GG verstoßen, wenn sie schematisiert zur Ermittlung des steuerlichen Vergleichswerts bei der Veräußerung auf einen bestimmten Zeitpunkt abstellen würde, ohne inflationsbedingte Preissteigerungen durch pauschale Abschläge zu berücksichtigen bzw. von fiktiven Wiederbeschaffungswerten auszugehen. Eine allen Grundstücken unterschiedslos aufzuerlegende BWZSt widerspräche dem Gebot sachlicher Differenzierung. Mit der völligen Gleichbehandlung von landwirtschaftlichen und urbanen, bebauten und unbebauten, erschlossenen und unerschlossenen, betrieblichen und privaten Grundstücken wäre nur die allgemeine Gleichheit gewahrt; in Wirklichkeit werden

---

603 vgl. SCHMIDT-BLEIBTREU DStZ A 1968, S.116 ff.
604 BVerfGE 9, S.12 ff.; 6, S.83; 13, S.316
605 BVerfGE 18, S.1 ff.
606 BVerfGE 18, S.145
607 BVerfGE 19, S.101; 21, S.160, 25, S.101; 26, S.321; 33, S.90 6, S.273; 8, S.51; 9, S.291; 13, S.290;

dadurch sachlich verschiedene Tatbestände nivelliert, was gegen Art.3 verstoßen würde[608]. Zwar würden bodenpolitische Zwecke einen generellen Bewertungsunterschied zwischen Grundvermögen und anderen Vermögenswerten in bestimmten Grenzen rechtfertigen, aber es wäre verfehlt, nach jahrzehntelanger Privilegierung des Grundbesitzes nun in das andere Extrem, die steuerliche Diskriminierung zu verfallen[609].

---

608 das BVerfG hat in seinem Beschluß v.11.5.1970 NJW 1970 S.1539, der den § 4 Abs.1 S.5 EStG für GG-widrig erklärte, sogar an der unterschiedslosen Privilegierung der Landwirte Anstoß genommen.

609 FRIAUF in DVBl. 1972, S.658

3. Steuerzweck und Steuererfolg

Bodenpolitische Ziele, wie ein organischer Städtebau oder die Lockerung des Grundstücksangebotes würden auch Differenzierungen innerhalb einzelner Arten des Grundbesitzes rechtfertigen, wenn nicht geradezu erfordern. Privilegierungen, z.B. in der Form der Entlastung landwirtschaftlicher Kleinbetriebe durch verschiedene Steuersätze, unterschiedliche Freibetragsregelungen für verschiedene Grundstücksarten und Grundstückseigentümer wären von Art.3 Abs.1 GG gedeckt, sofern ein Differenzierungsgrund (dafür genügt auch schon die Finanzlage der Gemeinden[610]) gegeben und die gebotene Regelung nicht offensichtlich untauglich wäre[611].
Das Prinzip der allgemeinen Steuergerechtigkeit begrenzt auch die interventionistische Komponente einer BWZSt. Sobald eine als Verkehrsteuer ausgestaltete BWZSt eine so umfangreiche Kasuistik aufweist, daß die Einzelfallgerechtigkeit mit außerordentlichen erhebungstechnischen Schwierigkeiten[612] erkauft werden muß, welche die Durchführbarkeit in Frage stellen, wäre das Gebot allgemeiner Steuergerechtigkeit verletzt.
Eine völlig ineffiziente Steuer, deren Aufwand nahe am Ertrag läge, würde damit dem "Uranliegen" der Steuer, der Einnahmeerzielung, nicht gerecht[613]. Für eine Art Lastenausgleich ist bei den gegebenen Verhältnissen kein Raum. Wiewohl ein gewandelter Funktionsbegriff der Steuer[614] das Merkmal des Interventionismus immer weiter in den Vordergrund schiebt, bleibt dennoch unstreitig, daß die Einnahmeerzielung mindestens ein Nebenzweck der Besteuerung bleiben muß[615]. Sobald die BWZSt, sei es aus Gründen des hohen Verwaltungsaufwandes (dies gilt vor

---

610 BVerfGE 6, S.83; 13, S.316; sehr problematisch, da dadurch der Gleichheitssatz restlos ausgehöhlt wird, denn wer führte den Nachweis fehlenden Finanzbedarfs, vgl. BFHE 105, S.558
611 vgl. BFHE 92, S.508 f.
612 wie die Beispiele der RZSt und der Baulandsteuer lehren
613 zu den Grenzen außerfiskalischer Zielsetzungen vgl. BFinMIn. Gutachten direkte Steuern S.15 f.
614 WÖHE in DStR 1973, S.3f.; BENDA in DStZ A 1973, S.49 f.
615 BENDA a.a.O.

allem für eine periodische Steuer, die eine ständige Neubewertung, mindestens aber ein gründliche Kontrolle voraussetzt) sei es wegen Nichterfassung infolge von Freibeträgen oder anderweitiger Ausklammerung aus dem Steuertatbestand, keinen oder nur einen geringen Ertrag hätte, verstieße sie gegen Art.3 GG.

E. Zusammenfassung

Unter den Verfechtern einer Reformbewegung auf dem Gebiet des Bodenrechts lassen sich im wesentlichen zwei Gruppen unterscheiden: die Vertreter der einen Gruppe wollen die Probleme der Bodenordnung vor allem mit Hilfe eines novellierten BBauG lösen, das den Katalog der Eingriffsmöglichkeiten, die das StbfG für die Sanierungs- und Entwicklungsgebiete eröffnet, allgemein in das BBauG übernimmt[616]. Sie sehen steuerrechtliche Lösungen nur als flankierende Maßnahme zu bodenrechtlichen Vorschriften an. Die zweite Gruppe sieht in steuerrechtlichen Maßnahmen das zentrale Instrument zur Bewältigung der Bodenrechtsproblematik.

Erfolgversprechend ist wohl nur ein ausgewogenes, aufeinander abgestimmtes System boden- und steuerrechtlicher Vorschriften. So können auch steuerrechtliche Maßnahmen innerhalb des bodenrechtlichen Katalogs Platz finden[617]. Auch eine Weiterentwicklung des Erbbaurechtes, etwa i.S. verkürzter Laufzeiten, könnte den Kommunen zu verstärkter Verfügung über Grund und Boden im kommunalen Bereich verhelfen[618]. Überdies wäre an die Entwicklung neuer Eigentumsformen, die auf Rechten nach dem WEG, Erbbaurecht und Miteigentumsrecht aufbauen, zu denken[619].

Ein verbessertes Planungs- und Raumordnungsrecht, das den kommunalen Planungsrahmen überwindet und die Raumordnung und Landesplanung auf eine Ebene stellt, in der die übergeordneten Gesichtspunkte der Energieversorgung, Verkehrsplanung, Wasserwirtschaft, des Fremdenverkehrs und des Natur- und Landschaftschutzes aufeinander abgestimmt und in ein richtiges Verhält-

---

616 VEIGEL in MStAnz. Nr.13 v.13.2.73; LAURITZEN in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S.237 ff.; DYONG in DÖV 1972, S.448; UMBACH in JZ 1972, S.459; BIELENBERG Reform S.17, 23 m.w.N.; RAVENS in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S.1076; ZINKAHN in BBauBl. 1968, S.102 ff.; 1972,S.123 ff.

617 vgl. §§ 76 - 81 StbFG

618 kritisch dazu BEHMENBURG in "Die Demokratische Gemeinde" 1972, S.13 f.

618 vgl. ZINKAHN in BBauBl. 1972, S.127

nis gebracht werden, wäre anzustreben.
Im Rahmen einer weitsichtigen Regionalplanung könnte durch Festlegung von Industrieschwerpunkten auch dem überproportionalen Wachstum der Ballungsräume gesteuert werden, das eine der Hauptursachen für die ungesunde Entwicklung auf dem Grundstücksmarkt ist. Industrieansiedlung bringt Zuzug von Arbeitskräften, und der Zuzug wiederum stetig steigende Kosten der Infrastruktur mit sich, die insbesondere vom Gewerbesteueraufkommen nicht mehr zu decken sind. Langfristige Planungsdaten könnten auch die Unterlage für Grundstückswerte bieten, die sich in vergleichbaren Regionen etwa gleich entwickeln. Wertzonen, mit Planungsdaten einhergehend, könnten von den Regionalplanungsstellten im Verband mit finanzbehördlichen Bewertungsstellen festgelegt werden. Wertsteigerungen, die sich in Planungsregionen aufgrund der von der öffentlichen Hand garantierten, wirtschaftlichen Gesamtentwicklung ergeben, könnten durch einen besonderen PlWA abgeschöpft werden. Dadurch könnte eine verwaltungsintensive, kaum durchführbare Einzelbewertung vermieden werden. Außerdem wäre diese Form der Abgabe vorzuziehen, da dabei die durch die öffentliche Leistung bedingten Wertsteigerungen am besten meßbar gemacht und die Grundstückseigentümer nicht für zufällige Entwicklungen bestraft werden. Um Erwartungswerte auszuschließen, müßten die Anfangsvergleichswerte an die ersten rechtsverbindlichen Planentscheidungen anknüpfen. Um eine plangemäße Nutzung der Grundstücke zu bewirken, müßte die Abgabe insgesamt mit einem rechtskräftigen Planungsdatum fällig werden. Um die betroffenen Eigentümer nicht zum Verkauf zu zwingen, müßten öffentliche Kredite und Sicherungsmittel, wie Ausfallbürgschaften etc., die eine plangerechte Nutzung zur Bedingung haben, zur Verfügung gestellt werden.

Wie die Untersuchung zeigt, werden Wertzuwächse bei Grundstücken im deutschen Steuersystem aufgrund verschiedener Bewertungsmaßstäbe und Methoden ihrer Erfassung, verschiedender Steuerart- und Tarifgestaltung außerordentlich differenziert, aber auch unsystematisch behandelt, mit der Folge der steuerlichen Privilegierung von Grund und Boden als Anlagegut. Vordringlich

muß daher nach Wegen gesucht werden, durch Entprivilegisierung auf die Grundstückspreise einzuwirken, wenngleich sich das Problem der nicht nutzungsbezogenen Nachfrage angesichts des Vertrauens in die Sachwerte, nicht völlig lösen läßt. Die leidvolle Erfahrung von Weltkriegen und Inflationen, aus denen immer nur Grund und Boden wertbeständig hervorgegangen ist, macht die Psychologie der Flucht in die Sachwerte nicht schlechthin unverständlich. Der tief verwurzelten Angst vor der Wertunbeständigkeit beweglichen Vermögens, die einem natürlichen Existenzsicherungsbedürfnis entspringt, kann nur wirksam Einhalt geboten werden, wenn das Vertrauen auf die Wertbeständigkeit des Geldes und damit auch mobiler Vermögenswerte wiedergewonnen werden kann. Das Steuerrecht kann auf diesem Wege nur Begleitmaßnahme sein.

Anhang Statistik I a

Die absolute und relative Zunahme der Gesamtbaulandpreise von 1962 - 1970

Bundesrepublik Deutschland

Bezug		Fälle Zahl	%	Fläche ha	%	Erlöse Mio/DM	DM/qm	Zunahme DM	%
gesamte Bauland-veräußerungen	1962	151702	100	23089	100	2664	11,54	13,75	119
	1970	119965	100	17479	100	4420	25,29		
I. Veräußerungen unter 30 DM/qm	1962	136704	90	20483	88				
	1970	89270	74	12936	74	1621	12,47		
II. Veräußerungen unter 50 DM/qm	1962	137992	91	22440	98				
	1970	107851	90	15294	87	2498	16,10		
III. Dorfgebiete Landw. wesentl.	1962	50144	33	7483	32	450	6,28		
	1970	41320	34	5317	30	735	13,82	7,54	120
IV. Landgemeinden - zu 5000 Einw.	1962	45666	29	9583	42	834	8,70		
	1970	68505	57	8829	51	1387	15,76	7,06	81
V. Gemeinden u. Städte - zu 20.000 Einw.	1962	101309	67	13761	65	1335	9,70		
	1970	97156	65	13058	80	2531	19,47	9,77	101
VI. Baulanderwerbe mit üb. 3000 qm	1962	10683	7	11206	49	1124	10,03		
	1970	7944	6,6	8010	46	1963	24,51	14,48	144
VII. Baulanderwerbe mit unt. 1000 qm	1962	100687	66	5849	25	815	13,93		
	1970	82035	68	5064	29	1340	26,28	12,35	89

Fundstelle: Stat. Bundesamt Wiesbaden, Baulandpreise 62 - 70, Reihe 5
Kohlhammerverlag, Stuttgart; Stat. Jahrbuch 1970 für Bayern

Anhang Statistik I b

Die absolute und relative Zunahme der Gesamtbaulandpreise von 1962 - 1970

Bayern

Bezug		Fälle Zahl	%	Fläche ha	%	Erlöse Mio/DM	DM/qm	Zunahme DM	%
gesamte Bauland-veräußerungen	1962	26995	100	4002	100	543	13,60	12,20	90
	1970	26132	100	4251	100	1095	25,80		
I. Veräußerungen unter 30 DM/qm	1962	24031	89	3606	90	325	9,--		
	1970	16751	64	3140	75	395	12,60	3,60	40
II. Veräußerungen unter 50 DM/qm	1962	25669	95	3847	96	415	10,80		
	1970	20334	78	3405	81	591	17,40	6,60	61
III. Dorfgebiete Landw. wesentl.	1962	10839	40	1446	36	104	7,20		
	1970	11025	42	1402	33	194	13,90	6,70	93
IV. Landgemeinden - zu 5000 Ew.	1962	18292	68	2490	62	193	7,70		
	1970	18904	73	2761	66	461	16,60	8,90	115
V. Gemeinden u. Städte -zu 20000 Ew.	1962	23065	85	3290	82	307	9,50		
	1970	23548	91	3638	86	768	21,10	11,60	121
VI. Baulanderwerbe mit üb. 3000 qm	1962	2078	7,7	1870	47	254	13,60		
	1970	2179	8,4	2160	51	582	26,90	13,30	99
VII. Baulanderwerbe mit unt. 1000 qm	1962	17510	65	1051	26	142	16,30		
	1970	16813	64	1066	25	253	23,60	7,30	45
VIII. München LhSt mit 8 uml. Lkrs.	1962	517		183		89	46,--		
	1970	150		43		76	169,80	12,38	170
	1962	1936		355		68	19,10		
	1970	1607		457		231	50,60	31,50	165

Anhang Statistik I b (Blatt 2)

Fundstelle: Stat. Bundesamt Wiesbaden, Baulandpreise 62 - 70 Reihe 5, Kohlhammerverlag, Stuttgart;

Stat. Jahrbuch 1970 für Bayern.

Anhang Statistik II

Baulandentwicklung in München und umgebenden Landkreisen

Gebiete	Entwicklung der Einwohnerzahlen Zunahme in %	Baulandveräußerungen						Baulandpreise DM/qm			
		Fälle			Fläche ha						
		1962	1970	1971	1962	1970	1971	1962	1970	1971	Zunahme 1971:1962 in %
München	19,2	517	150	50	183	43	14	46,0	169,8	336,3	644
Landkreise:											
München-Land	34	168	184	51	47	74	16	30,6	72,8	118,7	286
Starnberg	15	218	250	279	52	56	56	23,9	48,4	104	333
Fürstenfeld-bruck	41	326	145	161	49	43	35	31,9	82,5	72	125
Wolfratshausen	33	343	40	153	85	6	32	10,2	55,6	62,4	520
Dachau	19	225	301	218	21	19	25	16,6	52,5	68	310
Freising	23	183	147	75	28	32	12	8,5	24,5	20,8	145
Ebersberg	30	337	479	334	47	180	127	19,2	37,4	50	160
Erding	7	136	61	328	27	6	141	7,1	25,4	26,4	272

Fundstelle: Bayerisches Statistisches Landesamt Statistische Berichte 1969, 1970, 1971 Jahrbuch 1969, Tabellenteil für Landkreise und Gemeinden 1962 - 1969 sowie kreisfreie Städte und Landkreise in Zahlen.

Anhang Übersicht I

P l a n u n g s w e r t a u s g l e i c h

Vorschlag	erfaßte Wertsteigerung	B e w e r t u n g		Fälligkeit	Verzinsung	Tarif	Empfänger
		Gegenstand	Verfahren				
Dittus-Entwurf	Umwidmung bzw. erhöhte Nutzung					80 %	Gemeinde
Hauptkommission	erhöhte rechtl. Nutzbarkeit und Aufschließung	nur Boden	Wertzonen (Zu-u.Abschl.) qm-Pauschalwert	erhöhte Nutzung od. beendete Aufschließ.	von der Festsetzung an bis zur Fälligk.	100 %	Gemeinde
S P D				Inkrafttreten des Bebauungsplanes	bis Baubeginn		Gemeinde
CDU/CSU	Umwidmung und Verbesserung d. Infrastruktur		Fortschreibung der EW pauschal. Zonenzahlen	erhöhte Nutzung		80 %	Gemeinde
Pohl	erhöhte rechtl. Nutzbarkeit, Planung	nur Boden	pauschalierte Zonenwerte	Umwidmung. Kapital fällig, wenn ausgenutzt			
Nell-Breuning			wie Hauptkommission	wie Hauptkommission			

Anhang Übersicht I (Blatt 2)

Vorschlag	erfaßte Wertsteigerung	Bewertung		Fälligkeit	Verzinsung	Tarif	Empfänger
		Gegenstand	Verfahren				
Roth			Gutachterausschüsse des § 137 BBauG				Ausgleich der Eigentümer untereinander

Anhang Übersicht II

Vorschläge zur Besteuerung realisierter Gewinne

Vorschläge	Spekulationsfristen	Tarife	Bewertung Gebäude-Boden	Bewertung Grundstücksart	Befreiungen	Sonst. korrespondierende Änderungen
CDU/CSU	8 Jahre	8 Jahre voll ESt, danach gestaffelt niedriger	getrennt	bebaute und unbebaute	eigengenutzte, Reinvestitionsvergünstigung bei 1-2 Familienhäusern	Dynamisierung der EW
F.D.P.		Hälfte des ESt-Satzes		bebaute und unbebaute	eigengenutzte, sofern Ersatz in 5 Jahren	Wegfall der GrESt Wegfall der VSt Neuregelung der ErbSt GrSt 1964 x 1,4 Dynamisierung der EW
Wissensch. Beirat beim BFin Min.		gestaffelt, etwa 25 % nicht bei Kapitalgesellschaften				neue Grenzen für Buchführungspflicht nach DVO zu § 160 Abs. 2 AO
Wissensch. Beirat beim BwhgbauMin.				unbebaute		
Steuerreformkommission	8 Jahre Minderheit unbefristet	5 Jahre voll 6.J. 75 % 7.J. 50 % 8.J. 25 %				

Anhang Übersicht II (Blatt 2)

Vorschläge	Spekulationsfristen	Tarife	Bewertung Gebäude-Boden	Bewertung Grundstücksart	Befreiungen	sonst. korrespondierende Änderungen
Sachse.	5 Jahre	voller ESt-Tarif				Erhöhung der Tarife d. ErbSt., Beschränkung d. Abziehbarkeit von Hypotheken bei EW-abhängigen Steuern

Anhang Übersicht III

Vorschläge zur Besteuerung nicht realisierter Wertsteigerungen

Vorschläge	Steuer-art	Gegenstand			Bewertung			Tarife	Freibetr. bzw.Befr.	Empfänger	System-korrekt.
		unbeb.	bebaute	Gebäude	Veranl.	Zeitraum	Korrekt.				
Eppler-Komm. Mehrheits-modell	"ESt"	ja	ja	best.	selbst	2 Jahre	bei Abw. v. mehr als 20 %	20-56 bzw. 60 %	4 bzw.5 % 5000 allein 10000 Verh. 2500 Kind	Gem.	Vst.1,4xEW 1964,GrSt 1,4xEW 1964
Eppler-Komm. Minderheits-modell	"ESt"	ja	ja		fremd	Hauptfeststst. alle 6 J. dazwischen Index			analog § 4,6 GrStG,Ein-Zweifam.-Häuser		Wegfall der GrESt.;Streichung §69 Abs. 2 u.3 S. 2 BewG
Koschnick-kommission	"GrSt"	ja	ja	unverst. durch Sachwertv.berechnet abgezogen	selbst	jährlich	Stich-proben	20-60%	5 bzw.6 % 5000 Freigr. und bei Kosten-miete	Gem.	Wegfall der GrESt.;GrSt nur auf Bodenwert
F.D.P.	"ESt"	"Bauland"			selbst wahlweise fremd	jährlich	bei Abw. v. mehr als 20 %	halber ESt-Satz	Frei-grenzen		
BMinWhgbau	"ESt"	ja	ja	best.	selbst	jährlich	bei Abw. v. mehr als 20 %	30-60% jur.Pers. KSt-Satz	2000 allein 3000 verh.	Gem.	Wegfall der GrESt.; Verlustvortrag, Bodenbörsen
Stadt München	"ESt"	ja	ja	unver-steuert	selbst	jährlich	ja	ESt-Satz	3 % zuzügl. 20000	Gem.	
Müller-Pfeiffer	"ESt"	ja	ja		selbst			30-60%	ja	Gem.	Höhergebots-recht

Anhang Übersicht III (Blatt 2)

Vorschläge	Steuer-art	Gegenstand			Bewertung			Tarife	Freibetr. bzw. Befr.	Empf.	System-korrekt.
		unbeb.	bebaute	Gebäude	Veranl.	Zeitraum	Korrekt.				
Pfannschmidt		ja	ja	unverst.				80 %			
Lubahn		ja	ja	unverst.	fremd	5 Jahre				Gem.	
Bohnsack		ja	ja	unverst.	selbst	2 - 3 Jahre	ja				
Pohl	"GrSt"	nein	ja		fremd Fort-schr.					Gem.	Bodenvor-rats-stellen

Literaturverzeichnis

(verkürzte Zitierweisen in den Fußnoten sind in einer Klammer beigefügt. Bei mehreren Autoren erfolgt die genaue Angabe der Fundstelle beim Erstgenannten)

Aereboe, Friedrich, Agrarpolitik, Berlin 1928

Anschütz, Gerhard, Die Verfassung des Deutschen Reiches, Berlin 1930

Bachof, Otto, Rspr. des BVerwG, Rechtsprechungsbericht in JZ 1962, S. 438

ders.: in VVDStRL Heft 12, 1954

Bachmann, Bruno, Anfechtbarkeit der Einheitswerte 1964 für das Grundvermögen, in BB 1967, S. 369

Bachour, Issam, L'imposition de la plus-value immobilière. Etude comparée. Paris 1967

Badura, Peter, Die soziale Schlüsselstellung des Eigentums in BayVBl. 1973, S. 1 ff.

Bahrdt, Hans Paul, Humaner Städtebau, 4. Aufl., Hamburg 1971

Bangemann in Thesen zur liberalen Eigentumspolitik an Grund und Boden

Barske, Kurt, Zur Gewinnermittlung bei Grundstücksverkäufen von Landwirten in DB 1970, S. 1904

Bayerische Staatsregierung, Raumordnungsbericht 1971 der Bayerischen Staatsregierung

Becker, Enno, Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin 1940

Behmenburg, Friedrich Wilhelm, Mit Erbbaurecht allein ist nichts getan in "Die Demokratische Gemeinde" 1972, S. 13 f.

Bellstedt, Christoph, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, Schwetzingen 1962

Benda, Ernst, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung in DStZ A 1973, S. 49 ff.

Bernoulli, Hans, Die Stadt und ihr Boden, 2. Aufl., Zürich 1949

Betriebswirtschaft, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1955 - 1962

Bielenberg, Walter, Gutachten Verfassung - Städtebau - Bodenrecht, Gesellschaft für Wohnungs- und Siedlungswesen e.V., SchrR der Gesellschaft, Hamburg 1969 (Verfassung)

ders.: Reform des Städtebaurechts und der Bodenordnung in Stufen, SchrR der Gesellschaft Gewos, Hamburg 1969, (Reform)

ders.: Empfehlen sich weitere bodenrechtliche Vorschriften im städtebaulichen Bereich? Gutachten für den 49. Deutschen Juristentag in Vhdl. des 49. Deutschen Juristentages, Bd. I, Teil B, 1972, (Gutachten Juristentag)

ders.: Verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie und Sozialbindung im Städtebau, dargestellt an der Sanierung nach dem StbfG in DVBl. 1971, S. 441 ff.

Blümich - Falk, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., Berlin und Frankfurt 1964

Bockelberg, Helmut v., Die Eigentumsgarantie des Art. 14 des GG als Grundlage des freiheitlichen und sozialen Rechtsstaates und die mögliche Aushöhlung dieser Garantie durch das Steuerrecht in BB 1973, S. 669 ff.

Bohnsack, Gustav, Hohe Bodenpreise - hohe Gewinne an Grund und Boden ohne eigene Leistung in Blätter für Grundstücks-, Bau- und Wohnungsrecht 1970, S. 164

ders.: Bodenwertsteuer als Lösungsmodell in "Die Demokratische Gemeinde" 1972, S. 255 ff.

Bohnsack-Hillebrecht, Gesellschaft, Raumordnung, Städtebau, Grund und Boden, Karlsruhe 1967

Bräuer, Karl in Handbuch der Staatswissenschaft, 4. Aufl., Jena 1928, Bd. 8, S. 1025

Brockhoff, s. bei Kapp-Brockhoff

Bühler, Ottmar, Grundriß des Steuerrechts, Bd. I, 3. Aufl., 1958

ders.: in Bonner Kommentar

ders.: Die Begünstigung der "Capital Gains" im Steuerrecht der angelsächsischen Staaten in FSchr. für Armin Spitaler, Köln 1958 (Capital Gains)

Bühler/Strickrodt, Steuerrecht Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1960

Bundesfinanzministerium, SchrR des Bundesfinanzministeriums:

Heft 9: Gutachten zur Reform der direkten Steuern, Bad Godesberg 1967 (Gutachten direkte Steuern)

Heft 10: Gutachten zum Gemeindesteuersystem, Bonn 1968, (Gutachten Gemeindesteuern)

Heft 17: Gutachten der Steuerreformkommission, Bonn 1971

Bundesregierung, Raumordnungsbericht 1968, 1970 (BT Drs. VI, 1340), Städtebaubericht 1970, Umweltschutz - Umweltprogramm, Stuttgart 1972, Jahreswirtschaftsbericht 1972

Bundeswohnungsbauministerium, SchrR des BMinWhgbau

Heft 7: Entwurf eines Baugesetzes, Köln 1956

Heft 9: Begründung zum Entwurf eines Baugesetzes

Heft 11: Grundsatzfragen der Baugesetzgebung (Grundsatzfragen)

Heft 12: Vorschläge zur Ordnung des Baulandmarktes

Conradi-Dieterich-Hauff, Für ein soziales Bodenrecht, Frankfurt 1972

CDU/CSU, Programm des 16. Bundesparteitages November 1968 Berlin."33 Oldenburger Thesen" in Soziale Ordnung. Christlich Demokratische Blätter der Arbeit, Sondernummer "33 Oldenburger Thesen"

Wege zu einer neuen Bodenordnung, Bezirksverband der CSU München, 1972

Vorschläge der Arbeitsgruppe Bodenrecht der CDU/CSU Fraktion im Deutschen Bundestag vom 21.9.1972 (Vorschläge)

Coordes, Carsten, Bodenreform beginnt in der Gemeinde in "Die Demokratische Gemeinde" 1972, S. 110 ff.

Damaschke, Adolf, Die Bodenreform, 12. Auflage, Jena 1916

Delonge, Franz Josef, Rede vor dem Münchener Stadtrat vom 8.3.1972, unveröff. Manuskript (Rede)

Delonge, Franz Josef in Initiative für eine Neuordnung des Bodenrechts s. unter Landeshauptstadt

Diederichs, Manfred, gehören wirtschaftlich orientierte Steuergesetze nach der Rechtsprechung noch zu den Steuern i.S. von § 1 AO? in FR 1970, S.297 ff.

Diester, Hans, Enteignung und Entschädigung nach altem und neuem Recht, Köln 1953

Dieterich, s. bei Conradi-Dieterich-Hauff

Dittus, Wilhelm, Einführung in das BBauG, Frankfurt und Berlin 1961

Dittus-Zinkahn, Baulandbeschaffungsgesetz, Kommentar, München und Berlin 1954

Dyong, Hartmut, Empfehlen sich weitere bodenrechtliche Vorschriften im städtebaulichen Bereich in DÖV 1972, S. 446 ff.

Dziadkowski, Dieter, Zur Ermittlung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen in BB 1971, S.911 f.

Ebeling, Jürgen, Überlegungen vor der Reform des Erbschaftssteuerrechts in Münchener Steuerfachtagung 1972, DStR 1972, Sonderdruck

Eberhard, Bericht der Eberhard-Kommission zur Reform des Steuerrechts in der BRD

Eppler, Erhard, SPD Materialien zum außerordentlichen Parteitag vom 18.11. - 20.11.1971 Bonn, Vorschläge der Steuerreformkommission beim Parteivorstand der SPD (Eppler-Kommission)

Ernst, Werner in Grundsatzfragen der Baugesetzgebung, SchrR des BMinWhgbau Heft 11, S. 3 ff. 1956

Erpenbeck in Deutschland-Union-Dienst Nr. 98, v. 25.5.1971

Fabritius, H.G., Die Diskussion zur Überwälzung von Gewinnsteuern in StuW 1972, S. 249 ff.

Faehling, Jürgen , Die Eigentumsgewährleistung durch Art.14 des Grundgesetzes als Schranke der Besteuerung, Diss.Hamburg 1965

F.D.P., Stichworte zur Wirtschafts-, Finanz-, Agrarpolitik (Stichworte). Bonn 1972

Die Freiburger Thesen der Liberalen, Hamburg 1972

Fecher, Hans, Referat anläßlich der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Rathaus am 21.9.1971 in Initiative S. 104 ff.

Feuerbaum, Ernst, Die Diskussion um die Eliminierung von Preissteigerungen in der Bilanz in BB 1971, S. 1272

Flämig, C., Die Berücksichtigung der schleichenden Geldentwertung im Steuerrecht in Steuerkongreß-Report 1969, München 1969, S. 425 ff.

Flürscheim, Michael, Auf friedlichem Wege. Baden-Baden 1884

Flume, Werner, Steuerwesen und Rechtsordnung in Festgabe für Rudolf Smend 1952, S. 59 ff.

Forsthoff, Ernst, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Band, Allgemeiner Teil, 9. Aufl., München und Berlin 1966 (Verwaltungsrecht)

ders.: Rechtsstaat im Wandel, Stuttgart 1964

ders.: Die Sozialgebundenheit auf dem Gebiet des Baurechts in BBauBl. 1952, S. 179

ders.: Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Investitionshilfe in BB 1953, S. 421 ff.

ders.: Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen in NJW 1955, S. 1249 ff.

ders.: in VVDStRL Heft 12 (1954) und Heft 14 (1956)

ders.: Zur Lage des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes in Festschrift für Theodor Maunz, München 1971, S.89 ff.

Frauendorfer, Sigmund v. in Hwb. der Sozialwissenschaften, Bd. 2, S. 336 ff.

Fredersdorf, Hermann, Minderheitsgutachten zum Gutachten der Steuerreformkommission, Düsseldorf 1971

Friauf, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Recht und Staat, Heft 325/326, Tübingen 1966 (Wirtschaftslenkung)

ders.: Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie in JurA 1970, S. 299 ff.

ders.: Steuergesetzgebung als Instrument der Bodenordnung in DVBl. 1972, S. 652 ff.

ders.: Referat gehalten auf der Münchener Steuerfachtagung 1973, noch nicht veröff.

Fröhler, Ludwig, Die verfassungsrechtliche Grundlegung des

sozialen Rechtsstaates in der BRD und in der Republik Österreich, München 1967

Funcke, Liselotte in "Die Welt" v. 29.7.1971

Gallwas, Hans-Ullrich, Faktische Beeinträchtigungen im Bereich der Grundrechte, Berlin 1970

George, Henry, Fortschritt und Armut, 3. Aufl., Düsseldorf und Wien 1966

Geiger, Willi , Die Eigentumsgarantie des Art.14(GG) und ihre Bedeutung für den sozialen Rechtsstaat in Eigentum und Eigentümer in unserer Gesellschaftsordnung, Veröff. der Walter-Raymond-Stiftung, Bd.1, Köln und Opladen 1960, S.185 ff.

Gerloff, Wilhelm in Hb. der Finanzwissenschaft, 2. Aufl. Tübingen 1952 - 1965, 2. Bd. S. 314 ff.

Gerne in Grundsatzfragen der Baugesetzgebung, SchrR des BMinWhgbau Heft 11, S. 47 ff.

Giersch, Festvortrag zum Hunderjährigen Bestehen der IHK Kiel am 18.1.1971

Giese-Schunck, Grundgesetz für die BRD, 7. Aufl., Frankfurt 1965

Grund, Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen in Stb. Jb. 1966/67 S. 61 ff.

Gossen, Hermann Heinrich, Entwicklung der Gesetze des menschlichen Verkehrs und daraus fließende Regeln für menschliches Handeln, Neudruck Amsterdam 1967

Haarmann, Hans, s. bei Thiel-Haarmann

Häberle, Peter, Die Wesensgehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 GG

Haller, Heinz, Die Steuer. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben. Tübingen 1964

Halstenberg, Lenort, Rössler, Gutachten über die Behandlung des Planungswertausgleichs in einem Bundesbaugesetz, SchrR des Deutschen Verbandes für Wohnungswesen, Städtebau und Raumplanung, Köln 1958 Heft 26

Hamann, Andreas, Wirtschaftslenkung durch Steuern, in BB 1952, S. 953 ff.

ders.: Literaturbesprechung in BB 1960, S. 121 f.

Hamann-Lenz, Das Grundgesetz für die BRD, 3. Aufl., Neuwied, Berlin 1970

Haman, Ulrich, Bodenwert und Stadtplanung, Berlin 1969

Hampe, Asta, Die freie Mietpreisbildung, Stuttgart 1958

Hauff, s. bei Conradi-Dieterich-Hauff

Hedtkamp, Günter, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Neuwied und Berlin 1968

Heinemann, Gustav, Menschenwürdiges Leben in Städten in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S. 593

Herder's Staatslexikon Freiburg 1912

Herzog, Roman, s. bei Maun-Dürig-Herzog

ders.: in Evangelisches Staatslexikon 1966, Stichwort "Eigentum" Sp. 380

Hettlage, Karl Maria in VVDStRL Heft 14 (1956)

Hippel, Ernst von in VVDStRL Heft 10 (1952)

Hofmann, Werner , Bodeneigentum und Gesellschaft - Theorie und Wirklichkeit in Bodenordnung? Vorschläge zur Verbesserung der Sozialfunktion des Eigentums, Stuttgart 1969, S.13 ff. (Bodenordnung)

Huber, Ernst Rudolf, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 2.Bd.,2.Aufl. Tübingen 1953/54

ders.: Der Streit um das Wirtschatsverfassungsrecht in DÖV 1956, S. 172 ff.

Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1. - 5. Aufl.,Köln 1951/68

Hug, Walther, Wandlungen des Bodenrechts in: Das Schweizerische Recht. Besinnung und Ausblick, Basel 1964

Imboden, Max , Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung in Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht, 1960

Ipsen, Hans-Peter in VVDStRL Heft 10 (1952)

ders.: Rechtsfragen der Investitionshilfe in AöR Bd.78(1952,53), S.284 ff.

ders.: Das BVerfG und das Privateigentum in AöR Bd.91, S.86 ff.

Jacobi, Probleme der Bodenpolitik in "Die Demokratische Gemeinde" 1965, S. 377

Jellinek, Walter , Vhdl. des 36. Deutschen Juristentages, 1.Bd.,1.Teil, S.299 ff.

Jungdemokraten, Beschluß der Bundesdelegiertenkonferenz der Jungdemokraten in Herrenalb, Mai 1970, in Knirsch, Bodenrecht. S.66 f.

Jungsozialisten, Entschließung der Jungsozialisten zur Kommunalpolitik, Mannheim 1971, in Knirsch, Bodenrecht S.41 f.

Kaiser, Joseph Heinrich, Staat und Privateigentum. Öffentlichrechtliche Gewährleistung, Beschränkung und Inanspruchnahme privaten Eigentums in 6 Staaten, Köln und Berlin 1960

Kapp, Reinhard, Die Diskrepanz zwischen Verkehrswert und Einheitswerten bei der Erbschaftsteuer in FR 1971, S.305 f.

ders.: Zur Frage der Verfassungswidrigkeit des § 23 Abs.1 ErbStG in FR 1972, S.77 f.

Kapp-Brockhoff, Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, 3.Aufl.,München 1971

Kellerhals, Erwin, Referat anläßlich der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Rathaus am 21.9.1971, Initiative S. 125 ff.

Kiesl, Erich in MStAnz v. 22.5.73, S.3

Kimminich, Otto zu Art. 14 GG in Bonner Kommentar

Kirchhof, Paul , Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Bd.19 der Reihe "Aktuelles Recht", Frankfurt 1973

Kisker, Klauspeter, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, Berlin 1964

Kleeberg, Rudolf, Erbschaftsteuer und Gleichheitssatz in BB 1973, S. 1225 ff.

Klein, Friedrich , s. bei v. Mangoldt-Klein

ders.: Eigentumsgarantie und Besteuerung in StuW 1966, Sp.436 ff.

ders.: s. bei Schmidt-Bleibtreu-Klein

ders.: Bodenwertzuwachssteuer und Art. 14 des Grundgesetzes in DÖV 1973, S.433 ff.

Knirsch, Hanspeter , Bodenrecht, Dokumente, Berlin 1972

Knoll, Ernst , Eingriffe in das Eigentum im Zuge der Umgestaltung gesellschaftlicher Verhältnisse in AöR Bd.79, S. 455 ff.

Kommunale Spitzenverbände, Appell der Kommunalen Spitzenverbände an den VI. Deutschen Bundestag, in Knirsch S. 170 ff.

Koschnick, Hans, Vorschläge zur Reform der Bodenordnung vorgelegt von der Kommission für Bodenrechtsreform beim Parteivorstand der SPD. Materialien zum Parteitag vom 28.11. - 2.12.1972 in Hannover (Koschnick-Kommission)

Leisner, Herbert , Die Bestimmung des Eigentumsinhaltes (Art.14 Abs.1 S.2 GG) in Festschrift für Friedrich Schack, Hamburg 1966

Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerrecht I, Allg. Teil, 2. Aufl., München, Berlin 1969

ders.: s. bei Tipke-Kruse

Kühn-Kutter, AO, FGO, Kommentar, 4. Aufl., Stuttgart 1970

Kutter, Heinz s. bei Kühn-Kutter

Landeshauptstadt München, 5. Mehrjahresinvestitionsprogramm der Landeshauptstadt München 1971 - 1975

dies.:Initiative für eine Neuordnung des Bodenrechts, München 1972 (Initiative)

Lange, Hans-Georg, Referat anläßlich der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Rathaus am 21.9.1971, in Initiative S. 153 ff.

ders.: Vor- und Nachteile des Nutzungsrechts in "Die Demokratische Gemeinde" 1972 S. 11 f.

Lauritzen, Lauritz, Städte für morgen, Referat anläßlich der Jahrestagung der Landesgruppe NRW des Verbandes kommunaler Unternehmen in Duisburg am 5.6.1972, Mitteilungen des Bundesministeriums für Städtebau und Wohnungswesen

ders.: Politische Aspekte zum Thema Wohnen, Referat vor der Evangelischen Akademie Tutzing am 29.1.1972, Mitteilungen des Bundesministeriums für Städtebau und Wohnungswesen

ders.: Das geltende Bodenrecht ermöglicht Milliardengewinne, in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S. 237 ff.

ders.: Zur Entwicklung eines neuen Bodenrechts in BBauBl. 1968, S. 52

ders.: in"Handelsblatt" v. 5./6.3.1971

ders.: in "Spiegel-Interview" 1971, Nr. 46, S. 96 ff.

Leibholz, Gerhard, Referat anläßlich der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Rathaus am 21.9.1971, in Initiative S. 162 ff., Diskussion S. 183

Leibholz-Rinck, Kommentar zum GG, 3. Aufl., Köln 1968

Leisner, Walter, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, Berlin 1970

ders.: Eigentümer als Beruf in JZ 1972, S.33ff.

Lenort, s. bei Halstenberg, Lenort, Rössler

Lenz, Dieter, Im Spiegel der Etatreden in "Die Demokratische Gemeinde" 1971 S. 12 ff.

ders.: Haushaltsanalyse in "Der Städtetag" 1972, S. 3 ff.

Lerche, Peter, Übermaß und Verfassungsrecht, Köln-Berlin-München-Bonn 1961

Liedschulte s. bei Zink-Liedschulte

Lindemann/Pirker, Eigentum verpflichtet. Notwendigkeit und Fragwürdigkeit des Privateigentums, unveröff. Manuskript

Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 10. Aufl., Stuttgart 1972

Lorenz, Die Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis in DÖV 1954, S. 456

Lubahn, Johannes, Gemeindliche Bodenreform. Voraussetzung für Volksheimstätten, Frankfurt 1962

Lütge, Friedrich, Wohnungswirtschaft, 2. Auflage, Stuttgart 1949

Mammitzsch, Die Eigentumsgarantie des GG und die Stabilität des Geldwertes, 1968

Mangoldt, Hermann v. in VVDStRL Heft 10 S. 152

v. Mangoldt-Klein, Das Bonner GG, 2. Aufl., Köln und Frankfurt 1964 und 1966

Mattern, Gerhard, Der Begriff der Steuer und das GG in BB 1970, S. 1505 ff.

Maunz, Theodor, Zur Rechtsgültigkeit des Baulandbeschaffungsgesetzes in DWW 1956, S. 180

Maunz-Dürig-Herzog, Das Grundgesetz - Kommentar, 3. Aufl., München 1971

Maurer s. bei Schropp-Maurer-Krumm

Meilicke, Heinz, Der Steuererfindungsgeist von Bund und Ländern seit Inkrafttreten des GG. Seine verfassungsrechtlichen Grenzen in FSchr. für Ottmar Bühler S. 98

Mennel, Annemarie, Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im internationalen Vergleich in DStZ 1973, S. 89 ff.

Mering, O.v. in Hb. der Sozialwissenschaften Bd. 10, S. 175 ff.

Merk, Bruno in SZ v. 13.4.1973 S. 13

Mill, John Stuart, Principles of Political Economy - With Some Their Applications to Social Philosophy, London 1892

Mittelsteiner, Karl-Heinz, Verhältnis der ESt zur ErbSt in Steuerkongreß-Report 1963

ders.: Vorschläge zur Reform der ESt. in DStR 1971, S. 232 ff.

Möller, Alex in "Die Demokratische Gemeinde" 1970, S. 534

Moro, Nemesio Rodriguez, Impuesto Municipal de Plus Valia, Madrid 1965

Müller, Albrecht, Ein Vorschlag zur Besteuerung der Wertsteigerungen bei Grundstücken in Bodenordnung? Vorschläge zur Verbesserung der Sozialfunktion des Eigentums, Stuttgart 1969, S. 43 ff. (Bodenordnung)

Müller, Herbert K., Bodeneigentum - Bodenreform. Das Bodeneigentum in der modernen Rechtsprechung in "Mensch, Technik, Gesellschaft". ZSchr für Sozialökonomie 1965, Heft 2

Müller, Horst, Gedanken über Bodeneigentum und Städtebau. FSchr. für Fritz von Hippel, Tübingen 1967, S. 263 ff.

Müller-Pfeiffer, Bodenordnung in Stadtbauwelt 1968

Müthling, Hans in Hwb der Sozialwissenschaften, Bd. 12, S. 11 f.

ders.: Die Gemeindefinanzen im neuen Jahr in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S. 9 f.

Mugdan, Die gesamten Materialien zum BGB, Berlin 1899

Musselmann, Edgar, Der Art. 155 WV und seine Verwirklichung in der Gesetzgebung, Diss. München 1948

Mußgnug, Reinhard, Die zweckgebundene öffentliche Abgabe, in FSchr. für Ernst Forsthoff zum 70. Geburtstag, München, 1972, S. 259 ff.

Nahmer, Nöll von der, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, spezielle Steuerlehre Köln, Opladen 1964

Nawiasky-Leusser-Schwaiger-Zacher, Die Verfassung des Freistaates Bayern, 2. Aufl., München 1970

Nell-Breuning, Oswald v. in Hb. der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., S. 560

ders.: Preisbildung am Baubodenmarkt in Wirtschaftsfragen der freien Welt, Festgabe zum 60. Geburtstag von Ludwig Erhard.

ders.: Der Planungswertausgleich in: Grundsatzfragen der Baugesetzgebung, SchrR des BMinWhgbau Heft 11, S. 18 ff. (Grundsatzfragen)

ders.: Abschöpfung der Bodenwertsteigerungen nach dem Entwurf eines BBauG in BBauBl. 1952, S. 181 ff.

ders.: Erfassung der steigenden Grundrente in : Kommunalpolitische Blätter 1953, S. 126 ff.

Nell-Breuning, Eigentum und Bodenordnung in: Eigentumsordnung und katholische Soziallehre Köln 1970, S. 73 ff.

Nell-Breuning, Oswald v., Referat auf dem 8. Volksheimstättentag in Wiesbaden

ders.: Referat bei der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Rathaus am 21.9.1971, Initiative S. 96 ff.

ders.: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus in: Festschrift für Fritz Neumark 1970

Neuffer, Städte für alle. Entwurf einer Städtepolitik, Hamburg 1970

Netzer, Dick, Economics and Urban Problems, New York 1970

Nicolaysen, Gert, Eigentumsgarantie und vermögenswerte subjektive öffentliche Rechte in FSchr. für Schack, Hamburg 1966

Nipperdey, Hans Carl, Die soziale Marktwirtschaft in der Verfassung der BRD, SchrR der Juristischen Studiengesellschaft Heft 10, Karlsruhe 1954

Offerhaus, Klaus, Aus der neueren Rspr.des BFH in NJW 1971, S.1161 f., 1727

Ohlmer/Walper, Eine bessere Bodenverfassung - aber wie? Kleine Schriften des Deutschen Verbandes für Wohnungswesen, Städtebau und Raumplanung Nr. 13 Köln-Mülheim 1969 (Bodenverfassung)

dies.: Bessere Bodenverfassung ist keine Utopie in "Die Demokratische Gemeinde" 1970, S. 11 f.

Oppenheimer, Franz, Die Siedlungsgenossenschaft, Leipzig 1896

ders.: Großgrundeigentum und soziale Frage, Berlin 1898

ders.: System der Soziologie, Bd. 3, 5. Aufl., Jena 1923/24

ders.: Wert und Kapitalprofit, Neubegründung der objektiven Wertlehre. 3. Aufl., Jena 1926

Orgaß in Soziale Ordnung, christlich-demokratische Blätter der Arbeit 7/8 1.8.1970

Ostendorf, Bernhard, Einführung einer BWZSt-Aufhebung der GrESt und Wegfall der einkommensteuerlichen Erfassung von Bodenwertgewinnen in FR 1971, S. 137 ff.

Ott, Horst, Einheitsbewertung 1964 neben USt-Reform nicht zu bewältigen in BB 1967, S. 1111

Palandt, Kommentar zum BGB, 33. Aufl., München 1974

Papier, Hans Jürgen, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen in "Der Staat" Bd. 11 (1972) S.483 ff.

Pankow, Max, Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Grundstücksspekulationsgewinnen gem. § 23 Abs. 1 Ziff. 1 a EStG in StuW66, S. 48 ff.

Parlamentarischer Rat, Schriftliche Berichte des Parlamentarischen Rates, 8. Sitzung des Grundsatzausschusses Sten.Prot. S. 62 ff., 2. und 3. Sitzung des Finanzausschusses, Kurzprotokolle

Paulick, Heinz, Die verfassungsrechtlichen Bindungen des Gesetzgebers beim Erlaß von Steuergesetzen, ZgesStW Bd. 109, 1953

ders.: Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen in Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus FSchr. für Fritz Neumark 1970, S. 203 ff.

Pausch, Alfons Johannes von Miquel, Stuttgart 1964

Peters, Referat bei der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Stadtrat am 21.9.1971 in: Initiative S. 131 ff.

Pfannschmidt, Martin, Die Bodenrente in Raumwirtschaft und Raumpolitik, Bremen-Horn 1953

Pfeiffer, Hans-Ulrich, Referat bei der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Stadtrat am 21.9.1971 in Initiative S. 116 ff.

ders.: Überlegungen zur Theorie der Steuerung der Bodennutzung in Bodenordnung? Vorschläge zur Verbesserung der Sozialfunktion des Eigentums, Stuttgart 1969 (Bodenordnung)

Pirker, Theo, s. bei Lindemann/Pirker

Pohl, Werner, Planungsausgleich durch Abschöpfen der Bodenwertsteigerung in "Der Städtetag" 1954, S. 55 ff.

ders.: Beeinflussung der Bodenpreise in Bodenordnung? Vorschläge zur Verbesserung der Sozialfunktion des Eigentums, Stuttgart 1969 (Bodenordnung)

Raiser, Ludwig, Zur Eigentumsgarantie des GG in AöR Bd.78, S. 118 f.

Quaritsch, Helmut, Eigentum und Polizei in DVBl. 1959, S. 455 ff.

Ravens, Karl, Interview: Wie geht es mit dem Bodenrecht weiter? in "Die Demokratische Gemeinde" 1971, S. 1075 f.

Recktenwald, Horst-Claus, Steuerüberwälzungslehre 2. Aufl., Berlin 1966

ders.: in Hwb.der Sozialwissenschaften Bd. 10, S. 91 ff.

Reinhardt, Rudolf, Wo liegen für den Gesetzgeber die Grenzen, gem. Art. 14 GG über Inhalt und Schranken des Eigentums zu bestimmen? in Reinhardt-Scheuner Verfassungs-Schutz des Eigentums, Tübingen 1954

Ricardo, David, The Principles of Political Economy and Taxation, Neudruck 1965 London

Richard, Heinrich, Die reine Grundrente, ihre Ermittlung und Besteuerung, Berlin 1936

Ridder, Helmut K.J. in VVDStRL Heft 10, S. 143 f. und Heft 14, S. 2ff.

Rinck s. bei Leibholz-Rinck

Rodbertus-Jagetzow, Karl, Zur Erklärung und Abhilfe der heutigen Creditnoth des Grundbesitzes, 2. Bd. Berlin 1868, 1893

Rössler/Troll, BewG und VStG Kommentar, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt 1968

Rössler s. bei Halstenberg, Lenort, Rössler

Roth, Fritz, Vorschläge zu einem neuen Bodenrecht in ZRP 1971, S. 169 ff.

Roth, Karlernst, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner GG, Heidelberg 1958

Rothwell, W.H., Valuations and the 1947 Planning Act. Principles of Taxation in: The Municipal Journal Vol. 60, 1952, S.139

Ruck, Herbert, Die Problematik der Besteuerung des Bodenwertzuwachses in BB 1973, S.1037 ff.

Rüfner, Wolfgang, Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung in DVBl. 1970, S. 881 ff.

ders.: Bodenordnung und Eigentumsgarantie in JuS 1973, S. 593 ff.

Runge, Berndt, Zur Verfassungswidrigkeit von § 4 Abs. 1 S. 5 EStG in DB 1970, S. 1661 f.

ders.: Der Entwurf des 2. StÄndG in BB 1971, S.S. 120 ff.

ders.: Das 2. StÄndG in BB 1971, S. 906 ff.

Rupp, Hans Heinrich , Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, Tübingen 1965

ders.: Zur Problematik öffentlich-rechtlicher Machtpotenzierung durch Funktionenkombination in NJW 1968, S.569 ff.

Sachse, Sven , Die Besteuerung des Bodenwertzuwachses in DB 1971 , S. 1179 ff.

Schack, Friedrich, Das Maß der Enteignungsentschädigung in MDR 1953, S. 195 ff.

ders.: Die Berücksichtigung des Interessenausgleichs bei der Enteignungsentschädigung in DÖV 1966, S. 549

Schäfer, Finanznot der Städte-Konjunktur und Steuerreform - Sorgen ohne Ende in "Der Städtetag" 1972, S. 2 f.

Schalburg, Robert, Sonderbesteuerung von Bodenwertsteigerungen ? in BB 1971, S. 695 ff.

Schanz, G. ,Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze in FinArch 1896 Bd.1, S. 1 ff.

Schauwecker, Hans-Peter, Überlegungen zu einem Planungswertausgleich in ZRP 1972, S. 83 f.

Schelcher, Walter, Gesetzliche Eigentumsbeschränkung und Enteignung in AöR Bd. 57, S. 321 ff.

Scheuner, Ulrich, Grundlagen und Art der Enteignungsentschädigung in: Reinhardt-Scheuner, Verfassungsschutz des Eigentums , Tübingen 1954, S. 63 ff.

ders.: Die Garantie des Eigentums in der Geschichte der Grund- und Freiheitsrechte in: Der Schutz des Eigentums, Heft 3 der SchrR der Niedersächsischen Landeszentrale für Politische Bildung, Hannover 1966, S. 5 ff.

Schmid, Ludwig, in Initiative S. 78 ff.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno, Der allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht in BB 1968, S. 677 ff.

ders.: Freibetragsregelung für Veranlagungsgemeinschaften verfassungsgemäß in DStZ A 1968,S.116ff.

Schmidt-Bleibtreu-Klein, GG Kommentar, 2. Auflage

Schmitz, Heinz Robert, Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz bei der Gewinnrealisierung von Gegenständen des Anlagevermögens in DStR. 1970, S. 679 ff.

Schneider, Oskar, Informationen v. 7.9.1972

Schöfberger, Rudolf in MStAnz v. 22.5.1973, S. 2

Schoen, Hans-Dieter, Privates Bodeneigentum dient dem Gemeinwohl aus DWW 1971, Mai

ders.: Referat bei der Sachverständigen-Anhörung im Münchener Stadtrat am 21.9.1971 in Initiative S. 141 ff.

Scholz, J., Abgabenordnungsrechtliche Zweifelsfragen bei der Hauptfeststellung der Einheitswerte auf den 1.1.1964 in FR 1967, S. 118 f.

Schropp-Maurer-Krumm, Anleitung zur GewSt und USt Erklärung 1972, Stuttgart 1973

Schumacher, Hermann, der Begriff der Enteignung in NJW 1951, S. 53 ff.

Selmer, Peter, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht (Steuerinterventionismus)

ders.: Zum Steuerbegriff im Entwurf einer AO in BB 1972, S. 400 f.

Sendler, Horst, Die Konkretisierung einer modernen Eigentumsverfassung durch Richterspruch in DÖV 1971, S. 16 ff.

Smith, Adam, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Neudruck London 1958

Sozialwissenschaften, Hwb. der Sozialwissenschaften Bd. 1 - 12, Stuttgart-Tübingen-Göttingen

Spanner, Hans, Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung in StuW 1970, S. 376 ff.

SPD siehe bei Eppler und bei Koschnick

Stamm, August Theodor, "Die Erlösung der darbenden Menschheit" Stuttgart 1884

Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Fachserie M Reihe 5, II, Baulandpreise 1964

Strickrodt s. bei Bühler/Strickrodt

Strickstrock, Tilo, Zur Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung landwirtschaftlicher Grundstücke in DStR. 1970, S. 549 f.

Thiel-Haarmann, Grundtendenzen des Gutachtens der Steuerreformkommission in FR 1971, S. 209 ff.

Thiele, Willi, Die Sozialisierung - wirtschaftsverfassungsrechtlich betrachtet in DVBl. 1972, S. 809 ff.

Thünen, Johann Heinrich v., Der isolierte Staat in Beziehung auf Landwirtschaft und Nationalökonomie 3. Bd. 1842 - 1864

Tiemann, Martin, Die Baulandpreise und ihre Entwicklung in "Der Städtetag" 1970, S. 562 ff.

Tipke, Klaus, Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation? in BB 1973, S. 157 ff.

Tipke-Kruse, Kommentar zur AO, 2. - 5. Aufl., Köln 1972

Troeger, Heinrich, Gedanken zur Steuerreform in DB 1971 , S. 1130 ff.

Troll, Max, Grund und Boden, Politik und Steuer, Heidelberg 1972

ders.: s. bei Rössler-Troll

Trotha, Thilo v., Grundzüge einer Neuordnung des Bodenrechts in DÖV 1973, S. 253 ff.

Umbach, Dieter, Empfehlen sich weitere bodenrechtliche Vorschriften im städtebaulichen Bereich? in JZ 1972, S. 456 ff.

Vangerow, Friedrich, Zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung der Geldentwertung in StuW 1968, Sp. 347 ff.

Veigel, Werner in MStAnz v. 13.2.1973

Vogel, Hans-Jochen in AZ-Kolumne v. 14.11.1970 in Stern-Kolumne v. 10.5.1971, in SZ vom 18.10.1972, S. 15; 5.2.1973, 8.2.1973; Rettet unsere Städte jetzt. Referat vor der 16. Hauptversammlung des Deutschen Städtetages in München am 26.5.1971

Vogel, Horst, Zur rückwirkenden Aufhebung von Steuervergünstigungen in BB 1971, S. 533 ff.

Vogel, Klaus , Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972

Vogel/Walter in BK zu Art. 105 GG

Wacke, Gerhard, Staatsrechtliche Prüfung der Zusatzsteuer. Kritische Untersuchung zu § 8 UStG, Köln 1957, S. 48

Wagner, Adolf, Grundlegung der politischen Ökonomie 2. Bd. 1876, 1892/94

Wallis, Hugo v., Geldentwertung und Steuerrecht in DB 1973, S. 842 ff.

Walper s. bei Ohlmer/Walper

Weber, Werner, Eigentum und Enteignung in: Neumann-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, Bd. II, Berlin 1954, S. 331 ff.

Weber, Werner in VVDStRL Heft 14

Weber-Wieacker, Eigentum und Enteignung, Hamburg 1935

Werner, Verfassung, Rechtsgefühl und Städtebau in Entwicklungsgesetze der Stadt 1963

Wertenbruch, Wilhelm, Eigentum und Verfassungsrecht in Eigentumsordnung und katholische Soziallehre Köln 1970, S. 43 ff.

Wieacker, s. bei Weber-Wieacker

Willey, F.T., The Government's Proposals for a Land Commission and Betterment Levy in: The Chartered Surveyor Vol. 98, 1966

Wöhe, Günter, Möglichkeiten und Grenzen einer großen Steuerreform in DStR 1971, S. 199 ff.

ders.: Besteuerung und Gesellschaftspolitik in DStR 1973, S.3 ff.

Wolff, H.J., Verwaltungsrecht I, 8. Aufl., 1971

Wolff, Martin, Reichsverfassung und Eigentum, FSchr. für Kahl, Tüb. 1923

Wollny, Paul, Die Sozialstaatsklausel in der Rechtsprechung des BFH in StuW 1971, S. 271 ff.

Wündisch, Fritz, Das Unternehmen Potemkin . Gedanken zu der Einheitsbewertung von Grundstücken in FR 1965, S. 427 ff.

ders.: Nochmals: Das Unternehmen Potemkin in FR 1967, S. 132 ff.

Wurbs, Diskussionsbeitrag zu Fragen des Eigentums an Grund und Boden, vervielf. Manuskript S. 3

Zacher, Hans in Nawiasky-Leusser-Schwaiger-Zacher s. bei Nawiasky

Zink, Günter, Die Probleme der Wertzuwachsbesteuerung in StuW 1973, S. 150 ff.

Zink-Liedschulte, Erfassung und Besteuerung der Wertzuwächse im Steuersystem der BRD in StuW 1971, S. 48 ff.

Zinkahn, Willy, Stadterneuerung und Bodenrecht in BBauBl. 1968, S. 102 ff.

ders.: Das StbfG. Seine Notwendigkeit und sein Hintergrund in BBauBl. 1972, S. 123 ff.

ders.: in Dittus-Zinkahn

A b k ü r z u n g s v e r z e i c h n i s

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
AfA	Abschreibung für Abnutzung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung
AZ	Abendzeitung
BaulBG	Baulandbeschaffungsgesetz
BayStReg	Bayerische Staatsregierung
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Betriebsberater
BBauBl.	Bundesbaublatt
BBauG	Bundesbaugesetz
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BewG 1965	Bewertungsgesetz 1965
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BK	Bonner Kommentar
BMinFin.	Bundesfinanzministerium
BMinWhgbau.	Bundesministerium für Wohnungsbau
BMinStWhg	Bundesministerium für Städtebau u.Wohnungswesen
BR	Bundesrat
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BReg.	Bundesregierung
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag

BV	Bayerische Verfassung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BWZSt.	Bodenwertzuwachssteuer
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
Drs.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
DVO	Durchführungsverordnung
DWW	Deutsche Wohnungswirtschaft
E	amtliche Entscheidungssammlung
EFG	Entscheidungen für Finanzgerichte
EG	Einführungsgesetz
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESt (G)	Einkommensteuer (gesetz)
EW	Einheitswert (e)
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv
FR	Finanzrundschau
FSchr.	Festschrift
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GrESt (G)	Grunderwerbsteuer (gesetz)
GrStErlVO	Grundsteuererlaß-Verordnung
GrSt (G)	Grundsteuer (gesetz)
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
Hdb.	Handbuch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
Hwb.	Handwörterbuch

i.d.F.	in der Fassung
i.V.m.	in Verbindung mit
Jb.	Jahrbuch
JurA	Juristische Analysen
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht
KSt (G)	Körperschaftsteuer (gesetz)
KStZ	Kommunale Steuerzeitschrift
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MStAnz.	Münchner Stadtanzeiger
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NRW	Nordrhein-Westfalen
OVG	Oberverwaltungsgericht
PlWA	Planungswertausgleich
PR	Parlamentarischer Rat
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RV	Reichsverfassung v. 28.3.1849
SchrR	Schriftenreihe
Sp.	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbfG	Städtebauförderungsgesetz
Stb.Jb.	Steuerberater-Jahrbuch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
SZ	Süddeutsche Zeitung
USt (G)	Umsatzsteuergesetz
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VerwRspr	Verwaltungsrechtsprechung

Vhdl.	Verhandlungen
VO	Verordnung
VVdStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer
WM	Wertpapiermitteilungen
WV	Weimarer Verfassung
ZgesSt.W.	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
Zschr.	Zeitschrift

Lebenslauf

Am 22. April 1945 wurde ich als Sohn des Brauereikaufmannes Jakob Weininger und seiner Ehefrau Paula in Inzell/Traunstein geboren.
In den Jahren 1951 bis 1955 besuchte ich die Volksschule und von 1955 bis 1964 die Gisela-Oberrealschule in München, an der ich im Juli 1964 die Reifeprüfung ablegte.
Von Oktober 1964 bis September 1966 leistete ich meinen Wehrdienst.
Vom Wintersemester 1966/67 an studierte ich an der Universität München Rechtswissenschaft. Nach neun Semestern Studium legte ich am 19.Juli 1971 die erste juristische Staatsprüfung vor dem Landesjustizprüfungsamt München ab.
Nach Ablegung der ersten juristischen Staatsprüfung studierte ich vom Wintersemester 1971/72 an vier Semester als Gasthörer an der Freien Universität Berlin Rechtswissenschaft.
Nach meiner Referendarzeit (16.9.1971 bis 24.4.1975) legte ich am 24. April 1975 vor dem Landesjustizprüfungsamt München die zweite juristische Staatsprüfung ab.
Am 16. Mai 1974 heiratete ich Frl. Stilla Graf.